

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Účetní výkaznictví dle IFRS pro malé a střední podniky

Financial Statements according IFRS for Small and Medium-Sized Entities

Student: Bc. Tereza Kolářová

Vedoucí diplomové práce: prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.

Ostrava 2013

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Tereza Kolářová**
Studijní program: **NG208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **6202T049 Účetnictví a daň**
Specializace: **02 Účetnictví a daň**
Téma: **Účetní výkaznictví dle IFRS pro malé a střední podniky**
Financial Statements according to IFRS for Small and Medium-sized Entities

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Výkaznictví malých a středních podniků v České republice
3. Praktická aplikace výkaznictví dle IFRS pro SME
4. Analýza zjištěných výsledků a jejich zhodnocení
5. Závěr

Seznam použitých literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS - Vybrané IAS/IFRS v podnikání českých podniků*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-300-9.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2.

PASEKOVÁ, Marie. *Implementace IFRS do malých a středních podniků*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 184 s. ISBN 978-80-7357-800-4.


Použití náležitostí a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.


Vedoucí diplomové práce: **prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.**

Datum zadání: 23.11.2012

Datum odevzdání: 26.04.2013




Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry


prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně.“

.....
Datum odevzdání diplomové práce

.....
Bc. Tereza Kolářová

Obsah

1. ÚVOD	6
2. VÝKAZNICTVÍ MALÝCH A STŘEDNÍCH PODNIKŮ V ČR	7
2.1. Malé a střední podniky v ČR.....	7
2.2. Účetnictví malých a středních podniků v ČR.....	8
2.3. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví	11
2.4. Malé a střední podniky v EU.....	14
2.5. IFRS pro malé a střední podniky.....	16
2.6. Struktura standardu IFRS pro SME	18
2.6.1. Koncepce a obecné zásady IFRS pro SME	18
2.6.2. Prvky finančních výkazů dle IFRS pro SME	20
2.6.2.1. Definice aktiv	21
2.6.2.2. Závazky	21
2.6.2.3. Vlastní kapitál	22
2.6.2.4. Výnosy	22
2.6.2.5. Náklady	23
2.6.2.6. Oceňování prvků finančních výkazů	24
2.6.3. Finanční výkazy podle standardu pro malé a střední podniky	24
2.6.3.1. Výkaz o finanční pozici	26
2.6.3.2. Výkaz o komplexním výsledku	27
2.6.3.3. Výkaz o změnách vlastního kapitálu	28
2.6.3.4. Výkaz změn peněžních toků	29
2.6.3.5. Příloha účetní závěrky.....	30
2.6.4. Významné prvky výkazů podle IFRS pro SME a jejich odlišnosti s ČÚS	31
2.6.4.1. Zásoby.....	31
2.6.4.2. Pozemky, budovy a zařízení	32

2.6.4.3.	Nehmotná aktiva	33
2.6.4.4.	Leasing.....	34
2.6.4.5.	Rezervy a podmíněné závazky.....	36
2.6.4.6.	Výnosy	37
2.6.4.7.	Daně ze zisku	38
3.	PRAKTICKÁ APLIKACE VÝKAZNICTVÍ DLE IFRS PRO SME	40
3.1.	Představení společnosti	40
3.2.	Transformace finančních výkazů	41
3.2.1.	Reklasifikace provedené na základě převodového můstku.....	42
3.2.1.1.	Změna stavu zásob vlastní činnosti.....	42
3.2.1.2.	Tržby a náklady související s prodejem dlouhodobých aktiv a zásob	42
3.2.1.3.	Náklady příštích období.....	43
3.2.2.	Manuální úpravy	44
3.2.2.1.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje.....	45
3.2.2.2.	Drobný hmotný majetek	45
3.2.2.3.	Náhradní díly	47
3.2.2.4.	Rezerva na opravu majetku.....	49
3.2.2.5.	Leasing.....	51
4.	ANALÝZA ZJIŠTĚNÝCH VÝSLEDKŮ A JEJICH ZHODNOCENÍ	55
4.1.	Výkaz o finanční pozici – Aktiva.....	55
4.2.	Výkaz o finanční pozici – Závazky a vlastní kapitál	56
4.3.	Výkaz o komplexním výsledku.....	57
4.4.	Závěry k výkaznictví malých a středních podniků dle IFRS pro SME.....	59
5.	ZÁVĚR.....	61
	SEZNAM LITERATURY	62
	SEZNAM ZKRATEK.....	64

PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE

SEZNAM PŘÍLOH

PŘÍLOHY

1. Úvod

V 21. století mají největší cenu informace. Aby však byly informace hodnotné, je nutné, aby byly pro jejich uživatele důvěryhodné. Informace o finanční situaci podniků jsou shrnuty ve finančních výkazech. Zvláště v posledních letech procházejí informace z finančního světa značnou krizí důvěryhodnosti a je nutné více než kdy dříve pracovat na jejich pevném legislativním ukotvení a umožnit správnou interpretaci finančních informací jejich uživatelům.

Česká republika je součástí globalizovaného finančního světa a i přes existenci národní účetní legislativy jsou české podniky operující v této malé, vysoce otevřené ekonomice stále více konfrontovány s požadavkem zahraničních uživatelů, především z dalších států Evropské unie, na převedení svých závěrek do mezinárodně uznávaného formátu, tedy do závěrky sestavené podle principů Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Tato diplomová práce je zaměřena na Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS pro SME), který byl publikován v roce 2009 jako forma zjednodušení plných IAS/IFRS standardů. Malé a střední podniky představují významnou součást dnešní ekonomiky v EU s dvoutřetinovým podílem na zaměstnanosti a polovičním podílu na HDP v rámci Unie, finanční informace těchto podniků jsou tedy významným prvkem rozhodování ekonomických subjektů.

Cílem této diplomové práce je provést jak teoretické, tak i praktické převedení účetní závěrky, která byla sestavena dle českých účetních předpisů, do závěrky sestavené dle Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky.

Diplomová práce je rozdělena do pěti kapitol, přičemž první obsahuje úvod, druhá kapitola je věnována teoretickým východiskům práce a třetí praktické aplikaci teoretických poznatků na účetních výkazech modelového podniku. Čtvrtá kapitola obsahuje zhodnocení dosažených výsledků a pátá kapitola závěr.

2. Výkaznictví malých a středních podniků v České republice

2.1. Malé a střední podniky v ČR

Malé a střední podniky (MSP) plní v ekonomice České republiky nezastupitelnou úlohu. V roce 2012 představovaly MSP dominantní velikost podniku v ČR, kdy 99,9% všech podniků se sídlem na území ČR spadá právě do této kategorie. V těchto podnicích jsou zaměstnány dvě třetiny všech zaměstnanců v ČR a tyto subjekty se z více než poloviny podílejí na vytváření celkové přidané hodnoty vyprodukované na našem území.

Tab. 2.1.: Podíl MSP na celkovém počtu podnikatelských subjektů, zaměstnanosti a HDP v ČR

Typ podniku	Počet podniků		Zaměstnanost		Přidaná hodnota	
	Počet	Podíl	Počet	Podíl	Miliardy EUR	Podíl
Mikro	889 707	95,5%	1 055 675	30,9%	16	19,9%
Malé	34 591	3,7%	659 681	19,3%	13	15,7%
Střední	6 642	0,7%	673 286	19,7%	17	20,3%
Malé a střední podniky	930 940	99,9%	2 388 642	69,9%	46	55,9%
Velké	1 379	0,1%	1 026 940	30,1%	36	44,1%
Celkem	932 319	100%	3 415 582	100%	82	100%

Zdroj: Přehled údajů SBA 2012 Česká republika¹, vlastní zpracování

Je tedy patrné, že tyto podniky mají rozhodující význam pro stabilizaci české ekonomiky a její obnovu po hospodářské recesi minulých let. Mimo velkého vlivu na vytváření pracovních příležitostí a související zaměstnanosti a sociální stability, jsou MSP klíčové pro dynamiku ekonomiky, jsou iniciátorem inovací, růstu a zdravého podnikatelského prostředí.

Definice malých a středních podniků vychází z legislativy Evropské unie, ve které jsou pro klasifikaci podniků určena tři kritéria a to počet zaměstnanců, roční obrát a hodnota celkových aktiv (mil. EUR).

¹ Dostupné z http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/performance-review/files/countries-sheets/2012/czechrepublic_cs.pdf

Podniky lze rozdělit na:

- **mikropodniky** s méně než 10 zaměstnanci a ročním obratem, popř. celkovými aktivy do 2 mil. EUR;
- **malé podniky**, což jsou podniky s více než 10 a méně než 50 zaměstnanci a ročním obratem, nebo celkovými aktivy do 10 mil. EUR;
- **střední podniky**, které zaměstnávají od 50 do 250 zaměstnanců, a jejich roční obrat nepřesahuje 50 mil. EUR, přičemž suma aktiv netvoří více než 43 mil. EUR.

Přes svou stěžejní roli v ekonomice se malé a střední podniky potýkají s řadou komplikací ve svém podnikání, především při získávání dodatečných zdrojů financování, které ve svém důsledku mohou vést ke zpomalování jejich růstu. MSP představují pro investory rizikovější investici než akcie velkých firem, pro banky bývá překážkou průkaznost dostatečného zajištění těchto podniků. Ke snižování obav potenciálních investorů musí být společnost, jako účetní jednotka, schopna předkládat uživatelům vysoce kvalitní informace o svém hospodaření v podobě výkazů sestavených na základě řádně vedeného účetnictví a odrážející reálnou finanční situaci podniku.

2.2. Účetnictví malých a středních podniků v ČR

Účetnictví podnikatelů je v české legislativě ukotveno v právních normách, které jsou plně slučitelné s právní úpravou účetnictví Evropské unie. Hlavním regulujícím orgánem účetnictví je Ministerstvo financí České republiky, která zákony, vyhláškami a normami upravuje jednak běžné účetnictví, ale také základní formát a obsah účetních výkazů.

Základní právní předpis, který upravuje účetnictví v České republice je **Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví**. Tento zákon a jeho novelizace jsou předkládány Ministerstvem financí České republiky a je jednotnou právní normou pro všechny účetní jednotky, tedy nejen podnikatele, ale také ostatní jednotky účtující v systému podvojného účetnictví. Tento zákon především vytváří právní rámec pro rozsah a způsob vedení účetnictví, jeho průkaznost a reguluje účetní závěrku.

Pro úpravu účetnictví jednotlivých účetních jednotek vydává Ministerstvo financí prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví. Aktuálně je v platnosti šest těchto vyhlášek, **Vyhláška č. 500/2002 Sb.**, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví a dále vyhláška pro banky a jiné finanční instituce, pojišťovny, zdravotní pojišťovny, územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu a vyhláška pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání. Tyto vyhlášky podrobně rozvádějí zákon o účetnictví a definují specifika účtování a vykazování pro dané účetní jednotky, přičemž musí být v souladu se zákonem o účetnictví. Ve vyhlášce každá účetní jednotka nalezne např. předepsaný obsah a strukturu účetní závěrky, povolené účetní metody a směrnou účtovou osnovu.

Metodická doporučení ke způsobu účtování a použití účetních metod jsou rozvedeny v **Českých účetních standardech**. Tyto standardy jsou Ministerstvem financí uveřejňovány ve Finančním zpravodaji a jsou také rozděleny dle účetních jednotek, kterých se týkají. Ačkoli samotné standardy nejsou explicitně závazným právním předpisem, jejich používání je považováno za plnění ustanovení o účetních metodách, které je definováno v zákoně o účetnictví a jejich dodržování je tedy vázáno na tuto zákonnou úpravu.

Každá účetní jednotka je povinna si sama definovat **Vnitropodnikové účetní směrnice**, které musí být v souladu s platnou legislativní úpravou účetnictví. V těchto směrnicích si účetní jednotka ustanoví účtový rozvrh a zpracuje pravidla pro účtování jednotlivých účetních oblastí. Vnitropodnikové směrnice jsou pro účetní jednotku podkladem pro zpracování přílohy k účetním výkazům, v níž uvádí použité metody účtování, odepisování, oceňování apod. a slouží také jako zdroj pro kontrolu dodržování účetních pravidel při finančních kontrolách ze strany finančního úřadu, popř. finančním auditu.

V neposlední řadě je účetnictví legislativně zakotveno v **Zákoně č. 513/1991 Sb., obchodním zákoníku**, na který se v některých částech odvolává Zákon o účetnictví. Obchodní zákoník ukládá podnikatelům povinnost vést účetnictví v rozsahu Zákona o účetnictví, stanovuje, které akciové společnosti povinně podléhají auditu, řeší formu zveřejňování účetní závěrky a její uložení včetně výroční zprávy v obchodním rejstříku a také definuje povinnost sestavení různých typů účetních závěrek (konečné, mezitímní, zahajovací, např. v případech podnikových kombinací).

Česká republika je však součástí globálního finančního světa, ve kterém narůstá potřeba komparace účetních informací v mezinárodním měřítku. Toto srovnání je zásadní pro mezinárodní finanční řízení podniků, rozhodování manažerů a vlastníků a také pro možnost přílivu zahraničních investic. S otevíráním a stíráním hranic mezi ekonomikami také v ČR sílí potřeba na převedení účetních informací do „mezinárodní řeči“. Jelikož je Česká republika členem Evropské unie, je nasnadě, že své výkaznictví bude harmonizovat v rámci pravidel EU. Standardy výkaznictví obecně uznávanými v EU jsou **standardy IAS/IFRS**².

V této souvislosti je třeba zmínit odlišnosti výkaznictví sestaveného na základě českých principů účetnictví a oblasti, které nejsou oproti IFRS českou účetní legislativou řešeny. Jedná se především o celkové pojetí skutečností, které jsou ve výkazech zachycovány, kdy IFRS principy kladou důraz na zachycování transakcí dle jejich skutečné ekonomické podstaty a nikoli, zda jsou jen vykázány v souladu s právní normou³, jak je to vyžadováno dle českých účetních principů.

České účetní legislativě také schází jednotná koncepce a definice základních prvků výkazů (např. aktiva, pasiva apod.), které jsou obsaženy v Koncepčním rámci pro sestavování a předkládání účetní závěrky dle IAS/IFRS.

Odlišné jsou také nároky na rozsah prezentovaných informací a předkládaných výkazů. Zatímco mezi výkazy, které povinně tvoří českou účetní závěrku, náleží rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha, dle IFRS principů je nedílnou součástí výkazů také výkaz cash-flow a přehled o změnách vlastního kapitálu.

Obecně lze shrnout, že zatímco české účetnictví je založeno na aplikaci přesných účetních postupů, IFRS výkaznictví dbá především na prezentaci výsledků podniku, aby podávaly co nejpřesnější informace své pro akcionáře a investory.

Mezi malými a středními podniky v ČR však prozatím nepřevládá velká iniciativa v oblasti implementace IFRS do výkaznictví. Hlavními příčinami jsou ekonomické důvody, jelikož celková změna koncepce účetnictví s sebou přináší značné náklady, například na softwarové vybavení a proškolení pracovníků, a značnou administrativní zátěž.

² Podrobněji v kap. 2.3.

³ Jedná se o tzv. substance over form princip, v českém účetnictví se nedostatek aplikace tohoto přístupu projevuje např. při vykazování leasingů.

Vzhledem k výše uvedeným odlišnostem oproti českým účetním principům je v neposlední řadě nutné zdůraznit, že podobná koncepční změna vyžaduje změnu v náhledu účetního personálu na účetnictví. Jelikož IFRS metodika zdůrazňuje význam výkazů jako obrazu reálné finanční situace firmy, je třeba porozumět účetnictví a následně výkazům v širších souvislostech a nevnímat je pouze jako sérii izolovaných transakcí, k čemuž může vést česká účetní praxe. Takovýto požadavek s sebou může nést další potenciální náklady pro podnik na zvyšování odbornosti personálu, popř. zaměstnání kvalifikovanějších pracovníků.

Významným argumentem proti zavádění IFRS do českých podniků je vazba účetního zisku na daň z příjmů. Společnosti v ČR jsou povinny stanovovat daň z příjmů na základě výsledku hospodaření stanoveného podle české účetní legislativy. Pro podniky, které by implementovaly IFRS do svého účetnictví, by to znamenalo transformovat výsledek hospodaření na daňový základ dle české legislativy.

I přes výše zmíněné je však harmonizace účetnictví v rámci Evropské unie, potažmo celosvětovém měřítku, ekonomickou realitou, která by měla být reflektována českými společnostmi, jelikož tlak uživatelů ekonomických informací na snadno porovnatelné finanční informace se bude stále stupňovat s větší propojeností globální ekonomiky. Lze konstatovat, že české společnosti se prozatím zaměřují na přítomnost, nicméně včasnou informovaností a implementací harmonizovaného výkaznictví mohou v budoucnu získat nemalou konkurenční výhodu oproti méně připraveným konkurentům.

2.3. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

V současnosti existuje několik paralelních mezinárodních systémů účetního výkaznictví. Nejvýznamnějšími mezinárodně uznávanými systémy jsou pak US GAAP, jenž se uplatňuje především ve Spojených státech, a IAS/IFRS aplikovaný především v Evropě.

Prvními akty, které byly základem pro snahu o větší sjednocení doposud zcela odlišných systémů účtování, byly směrnice navržené Evropskou komisí jako kodexu účetní legislativy Evropské unie.

Jedná se o⁴:

- **čtvrtou směrnicí č. 78/660/EEC** z 25. července 1978, která se věnuje obsahu účetní závěrky velkých a středních kapitálových společností;
- **sedmou směrnicí č. 83/349/EEC** z 13. června 1983, která upravuje konsolidovanou účetní závěrku;
- **osmou směrnicí č. 84/253/EEC** z 10. dubna 1984, která se věnuje kvalifikačním požadavkům na profesi auditora nezbytných pro kvalifikované ověření účetních závěrek.

Pro oblast účetnictví je z těchto tří směrnic nejvýznamnější **čtvrtá směrnice**, která upravuje obsah účetních závěrek velkých a středních kapitálových společností. Právě v této směrnici lze však spatřovat tehdejší nejednotu koncepce přístupu k harmonizaci účetnictví, jelikož je kompromisem mezi anglosaským a kontinentálním přístupem k účetnictví a vykazování. Zatímco kontinentální model dbá na důsledné dodržování účetních předpisů a chápe účetnictví jako nástroj pro správné stanovení daně z příjmů, anglosaský model vychází v mnoha oblastech ze zvykového práva. Tyto dva modely jsou také nejednotné ve formě a obsahu účetních výkazů.

Výsledkem tohoto kompromisního řešení je možnost značné variability při aplikaci směrnice jednotlivými členskými státy, což na jednu stranu umožňuje lépe reflektovat specifika účetních systémů jednotlivých států, a v určitých případech také podniků, na druhé straně však tato nejednotnost nepřispívá k lepší srovnatelnosti účetních výkazů a příliš tak nezlepšuje důvěryhodnost daných informací pro jejich uživatele.

Hlavní nevýhodou této implementace harmonizace účetnictví byla její zvolená forma. Jelikož se jednalo o směrnici, byla tato kodifikace sice závazná pro členské státy, ale jen co do jejího výsledku. Členské státy ji tedy nemusely přijímat v jednotné podobě, ale přejaly ji do svých stávajících právních norem⁵. Takto sestavené výkazy, které sice byly v souladu s harmonizačními směrnicemi EU, nicméně stále nejvýznamnější vliv na ně měly účetní postupy jednotlivých států, se staly neakceptovatelnými pro uživatele na světových

⁴ BOHUŠOVÁ, Hana. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS - Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. 1. vyd. Praha: ASPI, a.s., 2008. 307 s. ISBN 978-80-7357-366-

9.

⁵ Čtvrtá směrnice byla do českých právních norem implementována do Zákona o účetnictví č.563/1991 Sb. a do novely Zákona o účetnictví č. 437/2003 Sb.

kapitálových trzích a začal se zvyšovat tlak na dokonalejší harmonizaci účetních výkazů v EU.

Tento tlak vyústil v roce 2000 v přijetí tzv. nové harmonizační strategie, ve které Evropská komise zvolila jako jednotný nástroj harmonizace účetnictví EU **Mezinárodní účetní standardy (IAS)**.

První dva Mezinárodní účetní standardy byly publikovány již v roce 1975⁶ a byly sestaveny **Výborem pro Mezinárodní účetní standardy (IASB)**. Tento výbor byl založen roku 1973 jako dobrovolné sdružení, jehož cílem bylo formulovat a propagovat Mezinárodní účetní standardy a jejich aplikaci v účetnictví a výkaznictví obchodních společností na nadnárodní úrovni.

Výbor byl v roce 2001 nahrazen novou organizací a to **Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB)**, jejímž úkolem bylo vypracovat jednotné, vysoce kvalitní, srozumitelné a vymahatelné účetní standardy pro globální využití⁷. V roce 2003 byl změněn dosavadní název standardů z IAS na **Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)**, aby tak jejich název lépe reflektoval skutečnost, že hlavním principem těchto standardů není přesná aplikace účetních zásad, ale interpretace výsledků podniku pro jejich uživatele.

Nedostatky čtvrté směrnice korigovalo nařízení Evropské komise č. 1606/2002 z 19. července 2002. Nařízení, které má oproti směrnici bezprostřední působnost, tzn. je pro členské státy závazné bez nutnosti aplikace do národního práva. Toto nařízení stanovuje povinnost společností kótovaných na burzách v rámci EU účtovat a sestavovat své účetní závěrky v souladu s IAS/IFRS standardy. Toto nařízení je účinné od 1.1.2005 a týká se přibližně 8 000 společností⁸ včetně společností se sídlem v České republice. Pro nekótované společnosti je nadále využívání IAS/IFRS standardů dobrovolné, nicméně často je nezbytnou podmínkou pro sestavování konsolidovaných účetních závěrek mezinárodních podniků působících v Evropě.

⁶ Jednalo se o IAS 1 Zveřejňování účetních pravidel a IAS 2 Oceňování a vykazování zásob.

⁷ BOHUŠOVÁ, Hana. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS - Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. 1. vyd. Praha: ASPI, a.s., 2008. 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9.

⁸ DELOITTE. IFRS do kapsy 2010 [online]. 2010 [cit. 2012-06-05].

Dostupné z WWW: http://www.3kont.cz/files/ifrs_do_kapsy_2010.pdf

V současnosti je soubor těchto mezinárodních standardů tvořen 13 IFRS a 37 IAS⁹. Nedílnou součástí je jejich Koncepční rámec a **interpretace** k vybraným problematikám standardů (**SIC a IFRIC**).

2.4. Malé a střední podniky v EU

I přes značný pokrok v harmonizaci účetnictví, kterého se podařilo dosáhnout na úrovni velkých korporací, které jsou především emitenty cenných papírů na evropských burzách, však sjednocování účetnictví a výkaznictví v rámci EU není ani zdaleka u konce.

Stejně jako v České republice tak v celé EU hrají významnou roli v ekonomice především malé a střední podniky s téměř dvoutřetinovým podílem na celkové zaměstnanosti a více než polovičním podílu na celkovém hrubém domácím produktu vyprodukovaném v rámci celé Unie.

Tab. 2.2.: Podíl MSP na celkovém počtu podnikatelských subjektů, zaměstnanosti a HDP v EU

	Počet podniků	Zaměstnanost	Přidaná hodnota
	EU 27	EU 27	EU 27
Typ podniku	Podíl	Podíl	Podíl
Mikro	92,2%	29,6%	21,2%
Malé	6,5%	20,6%	18,5%
Střední	1,1%	17,2%	18,4%
Malé a střední podniky	99,8%	67,4%	58,1%
Velké	0,2%	32,6%	41,9%
Celkem	100,0%	100,0%	100,0%

Zdroj: Přehled údajů SBA 2012¹⁰, vlastní zpracování

Je patrné, že 20 milionů společností, které v EU spadají do kategorie malých a středních podniků, je v centru pozornosti orgánů Evropské unie, protože jejich vliv na celkovou výkonnost ekonomiky a sociální politiku prostřednictvím alokace pracovních příležitostí je velice významná. Ve srovnání s velkými podniky je však pro MSP nesnadné

⁹ <http://www.iasplus.com/en/standards>

¹⁰ Dostupné z http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/performance-review/files/countries-sheets/2012/czechrepublic_cs.pdf

více se zapojit do přeshraničního obchodu a podnikatelských aktivit a to zejména vlivem následujících skutečností¹¹:

- odlišností právních předpisů jednotlivých členských zemí;
- neexistencí jednotných účetních standardů pro MSP;
- neexistencí jednotné úpravy zdaňování MSP, což přináší další imputované náklady;
- omezené nabídky kapitálu a finančních zdrojů pramenících z obtížného přístupu na mezinárodní trhy;
- nedostatku podpory podnikání MSP na jednotném trhu jak ze strany jednotlivých států, tak ze strany EU;
- kulturních a jazykových rozdílů;
- nedostatkem informací.

Pro odstranění informačních bariér a k podpoře podnikatelského prostředí a potenciálu MSP podnikla Evropská unie řadu opatření. K nejvýznamnějším lze zařadit **Small Business Act**, iniciativu, která má podpořit konkurenceschopnost MSP, a zřízení **Evropského portálu pro MSP**, který má malým a středním podnikům usnadnit přístup k informacím a programům založených v EU na jejich podporu.

Významnými ekonomickými bariérami pro větší integraci malých a středních podniků na společném trhu v EU však nadále zůstávají neexistence jednotné úpravy zdaňování, kde harmonizaci brání silné národní zájmy jednotlivých členských zemí a dá se v této oblasti hovořit prozatím pouze o koordinaci, např. v oblasti jednotné daně z přidané hodnoty, a také neexistence jednotných účetních standardů, podle kterých by bylo možno vést účetnictví a sestavovat výkazy napříč státy Evropské unie. Tuto bariéru si klade za cíl odstranit **Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS pro SME)**.

11 NERUDOVÁ, Danuše a kolektiv. Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 272 s. ISBN 978-80-7357-500-7.

2.5. IFRS pro malé a střední podniky

V roce 2009 vydala Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) nový standard s okamžitou účinností pod názvem **IFRS for SMEs (IFRS standard pro malé a střední podniky)**. Vydání standardu předcházely mnohaleté diskuze, zda je vůbec pro malé a střední podniky nutné, aby se řídily standardy IFRS s argumentem, že se tyto neúčastní mezinárodních obchodních transakcí. Podobné názory však v novém tisíciletí slábly s kapitálovou propojeností a angažovaností investorů na mezinárodní úrovni. Zároveň však bylo zřejmé, že pro malé a střední podniky nejsou plné IFRS standardy vhodnou alternativou k národním účetním pravidlům, jelikož jejich rozsáhlost a komplexnost by při jejich povinné implementaci nadměrně administrativně a finančně zatěžovala MSP.

Standard IFRS pro SME tedy představuje nový, alternativní rámec, jak mohou podniky splňující daná kritéria využít pro účetnictví a sestavování účetních závěrek IFRS standardy, nicméně ve značně zjednodušené podobě. Jedná se o soubor ucelených účetních zásad, které vycházejí z kompletního souboru IFRS, ale jsou zjednodušeny tak, aby více odpovídaly realitě a transakcím malých a středních podniků.

Tento standard je určen pro všechny podniky, které nemají žádnou finanční nebo společenskou odpovědnost vůči veřejnosti a vydávají účetní závěrku pro své externí uživatele. V zásadě platí, že firma má odpovědnost vůči veřejnosti, pokud jsou její dluhové nebo kapitálové nástroje veřejně obchodovány, nebo tehdy, jde-li o finanční instituci nebo jiný subjekt, který v rámci své primární podnikatelské činnosti drží a spravuje finanční zdroje, jež mu svěřili jeho klienti¹². V takovém případě není účetní jednotka oprávněna využívat IFRS pro SME a musí aplikovat IFRS standardy ve svém plném znění.

Jelikož jsou plné IFRS a standard IFRS pro SME koncipovány jako dva paralelní rámce výkaznictví, není možné, aby účetní jednotka aplikovala postupy z obou rámců. Účetní jednotka, pokud splňuje kritérium neveřejnosti, si tedy musí vybrat, zda bude vykazovat dle plných IFRS, nebo IFRS pro SME, kombinace jednotlivých oblastí z těchto standardů není přípustná.

¹² <http://www.deloitte.com/cz/bulletiny/ucetni-zpravodaj/0909>

Tento nový standard má jen 230 stran, představuje tedy pouhou desetinu plných IFRS standardů. Oproti plným IFRS došlo v IFRS standardu pro SME ke značným zjednodušením, které lze shrnout následovně¹¹:

- **absence některých oblastí**, které nejsou pro MSP typické a ve většině případů relevantní, například úprava zobrazení výnosů z akcií a aktiv určených k prodeji, mezitímní účetní závěrka a pojištění, jelikož subjekty, které poskytují pojištění, nesplňují podmínku pro používání standardu IFRS pro SME, tedy zásadu neveřejnosti;
- **nemožnost použití některých účetních metod obsažených v plných IFRS**, jelikož pro ně v IFRS pro SME existuje zjednodušená varianta. Příkladem metody, která nelze při aplikaci IFRS pro SME použít je přeceňovací model u pozemků, budov, zařízení a nehmotných aktiv a dále metoda poměrné konsolidace u investic do společně ovládaných subjektů. U investic do nemovitostí nemůže účetní jednotka volit mezi modelem pořizovací ceny a reálné hodnoty. Podle IFRS pro MSP platí, že může-li účetní jednotka určit reálnou hodnotu položky investic do nemovitostí spolehlivě i bez vynaložení nepřiměřených nákladů či nepřiměřeného úsilí, musí použít reálnou hodnotu, v opačném případě použije pořizovací cenu. Společnost vykazující závěrku podle IFRS pro SME dále nemůže využít různých metod vykazování vládních dotací, které jsou definované ve standardu IAS 20 Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory. V neposlední řadě nemůže tato společnost kapitalizovat náklady na výzkum a vývoj a výpůjční náklady;
- **dochází ke zjednodušení zásad souvisejících s oceňováním a zachycováním účetních skutečností**, například při odepisování goodwillu a další nehmotná aktiva s neomezenou dobou použitelnosti jsou odepisována po dobu jejich použitelnosti, popř. lze stanovit dobu odepisování na 10 let, nelze-li určit jinak a u podílů v přidružených společnostech a společných podnicích je povolen model oceňování v pořizovacích nákladech;
- **snížení počtu požadavků na zveřejňované informace**, zejména se jedná o informace, které se vztahují k oblastem a účetním metodám, které nebyly do

IFRS pro SME oproti plným standardům zahrnuty a dále požadavky, které nejsou pro uživatele výkazů běžného malého a středního podniku obecně relevantní, popř. na něž je třeba vynaložit nepřiměřené náklady vzhledem ke skutečnosti, že se jedná o transakce, které nejsou pro MSP typické;

- došlo také k **významnému zjednodušení jazyka a interpretace** v tomto standardu oproti plným IFRS, aby bylo možno standard malými a středními podniky co nejsnadněji aplikovat v praxi.

2.6. Struktura standardu IFRS pro SME

Standard IFRS pro SME tvoří pětatřicet kapitol, obsahující popis principů a metod účtování a sestavování výkazů podle tohoto standardu. Standard je nutno vnímat jako souhrn konceptů, nikoli jako účetní příručku.

V úvodní části jsou rozvedeny základní pojmy jako IFRS, IASB, její činnost a cíle a je uveden popis a možnosti využití standardu IFRS pro SME. V první kapitole jsou pak definovány malé a střední podniky, pro které je standard určen, jako společnosti nepodléhající veřejnému zájmu (viz. kap. 2.5), po které následuje kapitola věnovaná Konceptům a základním zásadám IFRS pro SME. Následující části lze rozdělit na dvě hlavní oblasti. První třetina je věnována obsahu a prezentaci finančních výkazů, ostatní kapitoly jsou pak zaměřeny na jednotlivé položky výkazů. V závěru standardu je vedle významového slovníku uvedená také srovnávací tabulka, která poskytuje názornou komparaci plných standardů IFRS se standardem pro malé a střední podniky. Pro snadnější orientaci vydala IASB k tomuto standardu dvě samostatné příručky a to Implementační příručku a příručku Zdůvodnění závěrů. Detailní struktura standardu je součástí Přílohy č. 1.

2.6.1. Koncepce a obecné zásady IFRS pro SME

Tato kapitola definuje cíl finančního výkaznictví a jeho účel dle standardu pro malé a střední podniky. Cílem výkaznictví je poskytování informací o finanční pozici k rozvahovému

dni a o finanční výkonnosti a peněžních tocích za dané období v účetní jednotce¹³. Tyto informace slouží pro širokou skupinu externích uživatelů, kteří na základě těchto informací činí ekonomická rozhodnutí. Finanční výkazy podávají informaci také o tom, jak dokáže management podniku zhodnocovat svěřené prostředky.

Finanční výkazy sestavené dle standardu pro malé a střední podniky musí splňovat kvalitativní kritéria, která jsou uvedena ve druhé kapitole¹⁴:

- **srozumitelnost** – prezentované informace musí být natolik jasné, aby byly srozumitelné uživateli se znalostmi podnikání, ekonomiky a účetnictví. Informace nesmí být uváděny dvojznačně, popř. takovým způsobem, který by mohl být zavádějící a vést k nesprávnému pochopení těchto informací;
- **relevance** – ve výkazech musí být uvedeny veškeré skutečnosti, které jsou podstatné pro správné ekonomické rozhodování uživatelů těchto výkazů. Nesmí být opomenuty informace, které jsou nástrojem uživatelů pro zhodnocení současných minulých či budoucích skutečností, popř. potvrzují či zpřesňují informace uvedené v předchozích závěrkách;
- **významnost** – determinace významnosti se odvíjí od velikosti vykazované položky a také možné chyby, která by mohla vzniknout v úsudku uživatele výkazů z důvodu neuvedení dané informace;
- **spolehlivost** – finanční výkazy nesmí obsahovat věcné chyby, zároveň zde nesmí být uvedeny nespolehlivé informace, tedy takové, které jsou záměrně zkreslené, aby ovlivnily úsudek uživatelů;
- **převaha obsahu nad formou** – účetní transakce, na jejichž základě jsou sestaveny výkazy dle IFRS pro SME, musí reflektovat především ekonomickou realitu. Toto kritérium má přednost před zachycením účetních skutečností výlučně dle jejich právní podstaty;

¹³ NERUDOVA, Danuše a kolektiv. Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 272 s. ISBN 978-80-7357-500-7.

¹⁴ NERUDOVA, Danuše a kolektiv. Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 272 s. ISBN 978-80-7357-500-7.

- **opatrnost** – tento princip odráží požadavek na jistou míru obezřetnosti, který by se měl promítnout v účetních výkazech při zobrazování nejistých skutečností. Ve svých odhadech by se účetní jednotky měly vyvarovat nadhodnocování aktiv a výnosů a podhodnocování pasiv a nákladů;
- **srovnatelnost** – aby finanční výkazy byly pro své uživatele vhodným prostředkem ke komparaci, musí být zajištěna srovnatelnost uvedených informací se stejným typem informací z jiného podniku. Podniky sestavující své výkazy dle tohoto standardu jsou tedy povinny zachycovat ekonomické transakce shodně s praxí v jiných podnicích;
- **včasnost** – poskytování ekonomických informací je relevantní v době jejich uskutečnění. S narůstající prodlevou mezi uskutečněním významné události a jejím vykázáním se snižuje možnost uživatelů účetních výkazů adekvátně reagovat a přizpůsobit dané skutečnosti své ekonomické rozhodnutí;
- **rovnováha mezi přínosy a náklady** – toto kritérium stanoví pravidlo, podle něhož by měly přínosy z uvedení dané informace převýšit náklady na její získání;
- **úplnost** – na druhé straně kritérium rovnováhy mezi přínosy a náklady může být značně subjektivní a nesmí jím být dotčena zásada úplnosti, podle něhož musí účetní jednotka ve své závěrce uvést veškeré významné skutečnosti, nesmí opomenout nebo neposkytnout ty informace, které by mohly vést ke skutečnosti, že účetní závěrka jako celek bude obsahovat matoucí nebo klamné informace.

2.6.2. Prvky finančních výkazů dle IFRS pro SME

Vedle stanovení kvalitativních požadavků na finanční výkazy sestavené dle IFRS pro SME, obsahuje druhá kapitola standardu také definici jednotlivých základních prvků

finančních výkazů, tedy definici aktiv, pasiv, nákladů a výnosů a možné způsoby jejich ocenění. Jak již bylo zmíněno výše (kap. 2.2.), podobná definice v české účetní legislativě zcela chybí.

2.6.2.1. Definice aktiv

Aktiva jsou v Koncepčním rámci IFRS pro malé a střední podniky vymezena jako ekonomický zdroj podniku, který je výsledkem minulých činností a lze u něj předpokládat budoucí ekonomický prospěch. Tímto prospěchem je potenciál aktiva přispět přímo nebo nepřímo k toku peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů do účetní jednotky¹⁵, přičemž není podstatná forma, jíž bude ekonomický prospěch realizován.

Například lze využít aktivum (samostatně nebo v kombinaci s jinými aktivy) při produkci vlastních výrobků podniku nebo poskytnutí služby, které jsou předmětem podnikání účetní jednotky. Může se jednat o směnu daného aktiva za jiné, nebo může být aktivum použito k vyrovnaní závazků, nebo rozdělení mezi vlastníky podniku. Zároveň je nutné splnit podmínku měřitelnosti, tedy náklady na pořízení daného aktiva musí být možné spolehlivě stanovit.

Aktiva podniku mohou být hmotné povahy (například budovy, stroje a zařízení, pozemky a zásoby), ale mohou mít také nehmotnou formu (například autorská práva, licence a patenty, software), jestliže z nich tento podnik získá budoucí ekonomický prospěch a má-li nad nimi kontrolu, přičemž pro vykazání aktiva není podle IFRS podstatné, zda podnik disponuje vlastnickým právem k danému aktivu.¹⁶

2.6.2.2. Závazky

Závazky podniku lze definovat jako současnou povinnost podniku, která vyplývá z minulých skutečností. Tyto povinnosti mohou být stanoveny na základě právního aktu (například smluvní závazky a dále závazky dané zákonem) nebo se může jednat o tzv.

¹⁵ BOHUŠOVÁ, Hana. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS - Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. 1. vyd. Praha: ASPI, a.s., 2008. 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9.

¹⁶ Nejčastějším příkladem je majetek, který si podnik pořizuje formou finančního leasingu. Díky existenci tohoto majetku plyne podniku, který je nájemcem daného majetku, ekonomický užitek. Podnik je tedy povinen vykazat v účetní závěrce tento najatý majetek jako své aktivum.

předpokládané závazky, u nichž účetní jednotka v důsledku svého chování vytvoří u třetí strany předpoklad, že dojde k vypořádání určitých závazků¹⁷.

Toto vypořádání povede k odčerpání ekonomických prospěchů (aktiv) podniku a lze jej provést různými způsoby, nejčastěji provedením peněžní platby, dále poskytnutím služby, převodem jiných aktiv na věřitele, nahrazením závazku jiným závazkem, popř. přeměnou závazku na vlastní kapitál¹⁸.

Podnik má povinnost vykázat danou položku jako závazek, pokud k rozvahovému dni splňuje definici uvedenou výše a je pravděpodobné, že po účetní jednotce bude úhrada formou odčerpání podnikových aktiv v budoucnu požadována¹⁹. Dále je, stejně jako u aktiv, podstatné, aby zdroje, které budou použity na uhrazení závazků, bylo možno spolehlivě stanovit.

2.6.2.3. Vlastní kapitál

Pojmem vlastní kapitál je definován zbytkový podíl na celkových aktivech podniku poté, co jsou odečteny veškeré závazky účetní jednotky. Jedná se tedy o sumu aktiv, která převyšuje celkové závazky. Pro lepší orientaci jsou také položky vlastního kapitálu rozčleněny, nejčastěji na vklady vlastníků, výsledek hospodaření současného a minulých období a fondy tvořené ze zisku.

2.6.2.4. Výnosy

Výnosy jsou takovými ekonomickými přínosy podniku, které vedou ke zvýšení základního kapitálu této jednotky a to jinou formou, než vkladem vlastníků²⁰. Jedná se jak o výnosy z běžné činnosti podniku (například výnosy z prodeje výrobků a služeb podniku, výnosy z úroků, dividend a licenčních poplatků a výnosy z nájemného), tak o ostatní výnosy, které plynou do podniku výsledkem jiných transakcí (například výnosy z prodeje stálých aktiv, nerealizované zisky).

¹⁷ NERUDOVÁ, Danuše a kolektiv. Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 272 s. ISBN 978-80-7357-500-7.

¹⁸ BOHUŠOVÁ, Hana. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS - Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. 1. vyd. Praha: ASPI, a.s., 2008. 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9.

¹⁹ Tzn. pokud podnik eviduje závazky vůči již zlikvidované firmě, je nutné tyto závazky odepsat. Ke dni sestavení výkazů není možné tuto položku uvádět ve výkazech jako závazek.

²⁰ BOHUŠOVÁ, Hana. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS - Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. 1. vyd. Praha: ASPI, a.s., 2008. 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9.

Výnosy je účetní jednotka povinna vykázat v období, kdy jejich vlivem došlo k nárůstu aktiv, popř. snížení závazků, které povedou ke zvýšení budoucího ekonomického prospěchu podniku, a ten lze spolehlivě změřit²¹.

2.6.2.5. Náklady

Náklad představuje takový pokles ekonomického užitku, který vede k poklesu vlastního kapitálu podniku, přičemž se nejedná o rozdělení vlastního kapitálu mezi vlastníky. Představují obvykle úbytek aktiv, nebo jejich hodnoty a tento úbytek je opět nutno spolehlivě vyjádřit. Nejčastěji se jedná o úbytek peněz a peněžních ekvivalentů, úbytek zásob a snížení hodnoty strojů a zařízení²².

Dle IFRS pro SME jsou mezi náklady vznikající z běžné činnosti podniku řazeny především náklady na vlastní výrobky a prodávané služby, mzdové náklady a odpisy, tedy postupné snižování hodnoty majetku do nákladů. Druhou kategorií nákladů jsou pak ztráty, které nevznikají přímo z provozní činnosti podniku, ale také dochází v jejich důsledku k odčerpání ekonomického prospěchu firmy (například škody na majetku způsobené živelnými katastrofami, zůstatková hodnota vyřazeného majetku a nerealizované ztráty).

U výnosů i nákladů je nutné ve výkaznictví oddělit ty položky, které vyplývají z běžné produkční činnosti podniku a ostatní náklady a výnosy, jelikož tyto informace mají zásadní význam při rozhodování uživatelů účetních výkazů²³.

Účetní jednotka je povinna vykázat náklad v okamžiku, kdy vzniká závazek, aniž by bylo uznáno aktivum a pokud se očekává, že související ekonomický prospěch poplyne do účetní jednotky v jiném účetním období a spojení s adekvátními výnosy, na jejichž tvorbu byly náklady původně vynaloženy, je nepřímé, nebo pouze rámcové, je podnik povinen vykázat tyto náklady na bázi systematického přiřazování k výnosům v průběhu relevantních období²⁴.

²¹ NERUDOVÁ, Danuše a kolektiv. Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 272 s. ISBN 978-80-7357-500-7.

²² NERUDOVÁ, Danuše a kolektiv. Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 272 s. ISBN 978-80-7357-500-7.

²³ Pro uživatele finančních výkazů je podstatná struktura nákladů a výnosů firmy pro jejich ekonomické rozhodování. Je zřejmé, že podnik s relativně vysokými fixními náklady na běžnou produkci (vysoké materiálové náklady na výrobek, mzdy, odpisy) bude uživatelem vyhodnocen jinak než firma, která generuje nízké fixní náklady a ve výkazech k určitému období eviduje např. vysoké nerealizované ztráty, i přesto, že celkové náklady obou firem mohou být totožné.

²⁴ Musí být dodržen tzv. akruální princip, dále viz. kap. 2.6.3.

2.6.2.6. Oceňování prvků finančních výkazů

Pro stanovení ocenění, tedy vyčíslení hodnoty jednotlivých prvků finančních výkazů v peněžních jednotkách, jsou dle IFRS pro SME stanoveny dvě oceňovací báze. Jedná se o oceňování:

- **historickou cenou**, tedy oceněním ve výši původních nákladů, které účetní jednotka vynaložila při pořízení daného aktiva. Tento princip ocenění vychází ze skutečnosti, že transakce uvedené ve finančních výkazech již proběhly a jejich finanční důsledky byly v době jejich vzniku objektivně měřitelné²⁵;
- **reálnou hodnotou**, které předpokládá ocenění v takové částce, za kterou by bylo možné směnit dané aktivum nebo vyrovnat závazek mezi informovanými subjekty ochotnými uskutečnit transakci za obvyklých podmínek, za předpokladu, že v dané ekonomice a odvětví existuje tzv. aktivní trh. Pokud takovýto trh neexistuje, za ocenění reálnou hodnotou lze považovat ocenění aktiva na úrovni poslední transakce, cenu obdobného aktiva se zohledněním rozdílů, nebo současnou hodnotu budoucích peněžních toků²⁶.

Stále nejfrekventovanějším způsobem ocenění je princip historických cen, pro řadu transakcí však IFRS pro SME vyžadují kombinaci historické ceny s jinou oceňovací bází. Například při stanovení hodnoty zásob podnik musí k ocenění zvolit nižší z historické ceny a prodejní hodnoty snížené o náklady na jejich dokončení a náklady související s prodejem.

Pro určité prvky výkazů IFRS pro SME rovnou stanovují či doporučují zvolit jako oceňovací bázi reálnou hodnotu. Jedná se například o investice do společných a přidružených podniků, investice do nemovitostí a biologická aktiva.

2.6.3. Finanční výkazy podle standardu pro malé a střední podniky

Struktura a požadavky na finanční výkazy sestavené podle standardu IFRS pro SME jsou definovány ve třetí kapitole tohoto standardu.

²⁵ NERUDOVÁ, Danuše a kolektiv. Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 272 s. ISBN 978-80-7357-500-7.

²⁶ BOHUŠOVÁ, Hana. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS - Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. 1. vyd. Praha: ASPI, a.s., 2008. 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9.

Základní zásadou, kterou se musí účetní jednotka při sestavování výkazů řídit, je zásada **věrného zobrazení**²⁷. Finanční výkazy musí být věrným obrazem finanční pozice a výkonnosti daného podniku a ke splnění tohoto požadavku je nutné, aby byly ve výkazech zachyceny všechny transakce a skutečnosti, které jsou pro účetní jednotku v daném období relevantní a které splňují podmínky rozpoznání uvedené v předchozí kapitole.

Při splnění podmínek pro rozpoznání položky ve finančních výkazech je podnik povinen vykázat tuto položku v období, se kterým věcně a časově souvisí. Tento princip, nazývaný také principem **akruální báze**, upřednostňuje vykázání dané položky na základě podstaty a časové souvztažnosti transakce bez ohledu na okamžik, kdy dojde k přírůstk, nebo úbytku peněžních prostředků z podniku.

Neméně významným principem, který musí podnik při sestavování výkazů dle IFRS pro SME, dodržet, je zobrazování skutečností pro dále trvající podnik, tzv. **going concern** princip. Výkazy, které účetní jednotka sestavuje, jsou založeny na předpokladu, že podniku nejsou známy žádné skutečnosti, které by ohrozily jeho pokračování v příštích 12 měsících ode dne, ke kterému byly výkazy sestaveny, a tato skutečnost je pro uživatele uvedena v příloze k účetní závěrce. Pokud jsou však podniku známy skutečnosti, které by ohrožovaly účetní jednotku z pohledu dalšího trvání, je nutné tyto skutečnosti popsat v příloze a upravit finanční výkazy o důsledky nesplnění tohoto principu.

Účetní jednotka sestavuje finanční výkazy alespoň jedenkrát ročně. Pokud dojde ke změně účetního období, musí podnik zdůvodnit tuto změnu v příloze a okomentovat veškeré dopady na zobrazení údajů ve finančních výkazech.

Zároveň je nutné, aby každá účetní závěrka obsahovala, kromě všech významných údajů současného období, také **srovnatelné údaje**, tedy stejné údaje předcházejícího období. Pro relevantnost těchto údajů je podstatné, aby byly prvky finančních výkazů stejně klasifikovány a stanoveny na základě stejné metodiky. Pokud účetní jednotka z určitých důvodů změní klasifikaci, nebo metodiku při stanovení položek ve výkazech, musí tuto skutečnost opět uvést a zdůvodnit v příloze. Vyžaduje-li si tuto změnu změna ve standardu, musí podnik v závěrce reklasifikovat také uváděné srovnatelné údaje.

²⁷ Jedná se o princip fair presentation, překládán také jako princip věrné prezentace.

Výkazy podniku musí být jasně označeny a to názvem účetní jednotky, sídlem a právní formou, definicí hlavní činnosti podniku, datem, ke kterému jsou výkazy sestaveny a datem srovnatelného účetního období. Dále musí být uvedena měna výkazů, informace, zda se jedná o individuální, či konsolidované výkazy a úroveň zaokrouhlení položek ve výkazech.

Účetní závěrka, která je kompletní dle standardu IFRS pro SME, obsahuje následující výkazy:

- výkaz o finanční pozici;
- výkaz o komplexním výsledku;
- výkaz o změnách vlastního kapitálu;
- výkaz o peněžních tocích;
- přílohu k účetní závěrce.

2.6.3.1. Výkaz o finanční pozici

Pojmem výkaz o finanční pozici je v IFRS označována rozvaha. Standard IFRS pro SME ve své čtvrté kapitole především definuje minimální rozsah položek, které musí být v tomto výkazu uvedeny. Jedná se především o peněžní prostředky a jejich ekvivalenty včetně krátkodobých finančních aktiv s vysokou likvidností, pohledávky z obchodního styku a jiné pohledávky²⁸, dlouhodobá a krátkodobá finanční aktiva, zásoby, pozemky, budovy a zařízení, investice do nemovitostí, nehmotná aktiva, investice do přidružených a společných podniků, závazky z obchodního styku a jiné závazky, finanční závazky a splatná a odložená daňová pohledávka, či závazek²⁹.

Výkaz o finanční pozici lze sestavit v horizontálním či vertikálním členění, a ačkoli standard přesně nedefinuje míru agregace a pořadí uváděných položek, je nutné, aby účetní jednotka při sestavování tohoto výkazu vedla v patrnosti materiální hledisko vykazovaných údajů a jejich snadnou čitelnost pro uživatele výkazů.

Čtvrtá kapitola standardu IFRS pro SME, která upravuje výkaz o finanční pozici, také uvádí, které položky vykázané v tomto výkazu je nutno dále detailněji popsat či rozčlenit³⁰.

²⁸ Příkladem jsou pohledávky za zaměstnanci a daňové pohledávky.

²⁹ NERUDOVÁ, Danuše a kolektiv. Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 272 s. ISBN 978-80-7357-500-7.

³⁰ Například zásoby je nutno buď v rámci výkazu o finanční pozici, nebo v příloze rozčlenit na zásoby určené k prodeji (zboží a vlastní výrobky), nedokončenou výrobu a materiál pro výrobu.

Toto rozčlenění je možno provést přímo v rámci výkazu o finanční pozici, avšak v současné době je podniky preferována jednoduchá skladba rozvahy s detailním rozpracováním položek a okomentováním skutečností v příloze k účetní závěrce.

2.6.3.2. Výkaz o komplexním výsledku

Zatímco výkaz o finanční pozici představuje pohled na majetek a zdroje krytí podniku v daném časovém okamžiku, je výkaz o komplexním výsledku obrazem finanční výkonnosti podniku. Zobrazuje schopnost účetní jednotky zhodnotit prostředky vložené vlastníky za období, za které je výkaz sestaven.

Tyto informace je dle IFRS pro SME možno uživateli poskytnout ve dvou formách. První variantou je sestavení **výkazu o komplexním výsledku**, ve kterém jsou zahrnuty veškeré operace, které jsou v účetnictví zachyceny výsledkově a vstupují do výsledovky a zároveň operace, které jsou v účetnictví podniku zachyceny rozvahově, ale mají vliv na výši vlastního kapitálu, mimo operací s vlastníky, které jsou předmětem výkazu o změnách vlastního kapitálu. Příkladem těchto rozvahových operací, majících vliv na výši vlastního kapitálu mohou být například změny vlastního kapitálu vznikající z přecenění k rozvahovému dni³¹.

Modelový formát výkazu o komplexním výsledku lze shrnout následovně³²:

- výnosy;
- finanční náklady;
- podíl na zisku nebo ztrátě z investic do přidružených společností a společných podniků vykázané ekvivalenční metodou;
- daňové náklady;
- souhrnnou částku obsahující zisk nebo ztrátu z ukončovaných činností a oceňování aktiv reálnou hodnotou při prodeji nebo vyřazení aktiv tvořících ukončované činnosti;
- výsledek hospodaření;
- položky ostatního komplexního výsledku členěné dle druhů³³;

³¹ NERUDOVA, Danuše a kolektiv. Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 272 s. ISBN 978-80-7357-500-7.

³² Přeloženo z: INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. The International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs). 1. vyd. London: International Accounting Standards Board, 2009. 230 s. ISBN 978-1-907026-17-1.

- podíl na komplexním výsledku přidružených a společných podniků účtované ekvivalenční metodou;
- celkový komplexní výsledek hospodaření.

Účetní jednotka se však také z důvodů lepší srozumitelnosti výkazů pro své uživatele může rozhodnout vykázat komplexní výsledek ve formě **dvou oddělených výkazů**. V takovém případě je zvlášť vykázána výsledovka a zvlášť výkaz o jiném komplexním výsledku³⁴.

Položky uvedené ve výsledovce mají danou formu agregace, účetní jednotka si však může zvolit mezi dvěma variantami a to jejich **druhovým a účelovým tříděním**. V prvním případě jsou náklady děleny podle druhů (tržby, ostatní provozní výnosy, náklady materiál a suroviny, ostatní provozní náklady, mzdové náklady apod.), ve druhém pak podle účelu, kterému v podniku slouží (dělení na náklady na prodané výrobky, odbytové a administrativní náklady apod.).

2.6.3.3. Výkaz o změnách vlastního kapitálu

Tento výkaz zachycuje změny za dané období, které měly na velikost vykázaného vlastního kapitálu podniku. Je zde vykázán hospodářský výsledek za období a komplexní výsledek podniku, dopady změn účetní politiky a oprav chyb účetního období a provedené operace s vlastníky podniku jako výplata podílů na zisku, či vklady do podniku.

V souvislosti s výkazem vlastního kapitálu je třeba se zmínit o zjednodušení, které standard IFRS pro SME umožňuje účetním jednotkám využít oproti plným IFRS standardům. Podnik sestavující závěrku dle IFRS pro SME může místo výkazu o komplexním výsledku a výkazu o změnách vlastního kapitálu sestavit pouze jeden výkaz a to tzv. **výkaz zadržенých zisků**. Tohoto zjednodušení může účetní jednotka využít v případě, že jedinými změnami, které za dané období ovlivnily základní kapitál, byla výplata dividend, rozdělení výsledku hospodaření, opravy chyb minulých období a dopady změn účetní politiky.

³³ Kromě rozdílů vznikajících z přecenění k rozvahovému dni se zde vykazují také změny reálné hodnoty některých zajišťovacích nástrojů a zisky a ztráty ze změny závazků ze zaměstnaneckých benefitů.

³⁴ V případě oddělených výkazů tvoří výsledovku výše uvedené položky do výsledku hospodaření včetně a výkaz o komplexním výsledku zahrnuje výsledek hospodaření upravený o položky ostatního komplexního výsledku a podílů na komplexním výsledku přidružených a společných podniků.

Výkaz zadržených zisků se pak skládá z informací uvedených ve výkazu o komplexním výsledku a dále jsou zde vykázány:

- velikost zadrženého zisku na počátku období;
- dividendy vyplacené, popř. určené k výplatě v daném období;
- úprava výkazu zadržených zisků o opravy účetních chyb;
- dopady změn účetní politiky;
- zadržený zisk na konci období.

2.6.3.4. Výkaz změn peněžních toků

Ve výkazu peněžních toků³⁵ jsou zachyceny změny v peněžních prostředcích a jejich ekvivalentech za dané období a to v členění na peněžní toky z provozní, investiční a finanční činnosti.

Cash-flow z **provozní činnosti** zobrazuje schopnost hlavní činnosti podniku generovat dostatečné množství peněžních prostředků k pokrytí potřeb podniku bez použití externích zdrojů financování. Do peněžních toků z provozní činnosti lze zařadit především příjmy z prodeje výrobků a služeb podniku a výdaje na jejich zajištění, platby a vratky daní z příjmů a příjmy z licenčních poplatků, provizí a dalších obdobných výnosů.

Peněžní toky z **investiční činnosti** jsou spojeny s příjmy a výdaji souvisejícími s nabytím a prodejem dlouhodobých aktiv a dalších investic nezahrnutých do peněžních ekvivalentů a vykázaných v operativním cash-flow. Tato část výkazu peněžních toků podává uživateli informace o velikosti a způsobu vynaložení peněžních prostředků pro vytváření budoucích zisků a peněžních toků³⁶. Do cash-flow z investiční činnosti se zahrnují například výdaje spojené s pořízením stálých aktiv a úhrady z jejich prodeje, poskytnuté zálohy a půjčky a jejich splátky, příjmy a výdaje související s prodejem a pořízením nástrojů vlastního kapitálu a dluhových nástrojů jiných podniků.

Také peněžní toky z **finanční činnosti** je nutno vykázat samostatně, jelikož jde o změny, které vedou ke změně velikosti a složení vlastního kapitálu a výpůjček podniku. K položkám peněžních toků z finanční činnosti náleží příjmy z vydaných akcií a jiných

³⁵ Nazýván také výkaz cash-flow.

³⁶ NERUDOVÁ, Danuše a kolektiv. Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 272 s. ISBN 978-80-7357-500-7.

nástrojů vlastního kapitálu, úhrady akcionářům podniku za pořízení akcií, příjmy z vydaných dluhopisů a dalších dluhových nástrojů a výdaje spojené se splátkami úvěrů a výpůjček.

Výkaz o změnách peněžních toků lze sestavit pomocí dvou metod a to metody přímé a nepřímé. **Přímá metoda** slučuje peněžní transakce do obecných kategorií příjmů a výdajů a čisté cash-flow je rozdílem těchto kategorií. **Nepřímá metoda** vychází z účetního výsledku, který je upravován o nepeněžní transakce³⁷, změny stavu pracovního kapitálu a časového rozlišení a následně je tento výsledek upravován o ostatní položky související s investiční a finanční činností.

2.6.3.5. Příloha účetní závěrky

Dle standardu IFRS pro SME, a obecně v konceptu Mezinárodních účetních standardů, je příloha nedílnou a podstatnou součástí účetní závěrky. V příloze je nutno detailně popsat položky, které nejsou vykázány v ostatních výkazech, ale jejich významnost je podstatná pro věrné zobrazení finančních výkazů a jejich správné pochopení jejími uživateli. Příloha však také poskytuje popis položek již obsažených v ostatních výkazech a jejich objasnění.

Účetní jednotka by měla přílohu sestavovat v systematickém pořadí, jako vhodné členění se nabízí především postup po jednotlivých položkách výkazů. Standardní příloha dle IFRS pro SME je členěna následovně:

- prohlášení, že účetní sestavuje výkazy ve shodě s tímto standardem;
- uvedení nejvýznamnějších účetních přístupů a politik³⁸;
- dodatečné informace k významným položkám prezentovaných ve výkazech v pořadí, v jakém jsou uváděny v daných výkazech;
- ostatní relevantní informace.

Bez ohledu na místo uvedení, musí podnik v příloze popsat způsob stanovení dohadných položek, účetních politik uvedených ve druhém bodě a předpokládaný vývoj, popř. ohrožení podniku v dalších účetních obdobích.

³⁷ Například změna stavu rezerv, výdaje z fondů tvořených ze zisku, odložená daň apod.

³⁸ Vyžadováno je především uvedení oceňovací báze, popř. dalších účetních politik relevantních pro správné pochopení výkazů.

2.6.4. Významné prvky finančních výkazů podle IFRS pro SME a jejich odlišnost s ČÚS

Počínaje kapitolou 11 upravuje standard IFRS pro SME konkrétní vykazované položky a definuje jejich strukturu a obsah. V následujících podkapitolách jsou uvedeny nejvýznamnější a nejběžnější prvky výkazů podniků a dále je provedena jejich komparace s českou účetní legislativou.

2.6.4.1. Zásoby

Zásoby jsou dle standardu IFRS pro SME definovány jako aktiva, která jsou určena k prodeji, tedy zboží, dále nedokončená výroba a výrobky, které podnik využívá k produkci vlastních výrobků určených k prodeji a zásoby ve formě materiálu a jiných surovin určených ke spotřebě ve výrobním procesu nebo při poskytování služby. Standard však v této kapitole neupravuje nedokončenou výrobu produkovanou na základě smlouvy o zhotovení, finanční nástroje a biologická aktiva a zemědělské plodiny, tyto oblasti jsou upraveny v samostatných kapitolách standardu³⁹.

Účetní jednotka dle IFRS pro SME musí ocenit zásoby na úrovni nižší ze dvou hodnot a to pořizovací ceny a čisté realizovatelné hodnoty. **Pořizovací cena** se skládá z nákladů na pořízení, tu tvoří především cena aktiva, clo, dopravné apod. snížené o obchodní slevy, tzv. nákladů na přeměnu, které zahrnují hlavně přímé mzdy a výrobní režii a ostatních nákladů, které musel podnik vynaložit, aby byla daná zásoba uvedena do současné podoby a nacházela se na současném místě. Do nákladů na pořízení nelze zahrnout neúměrně vysoké náklady na materiál zničený při výrobě, náklady na skladování, nejedná-li se o uskladnění mezi jednotlivými stádii výrobních procesů a prodejní náklady. **Čistá realizovatelná hodnota** představuje odhadovanou prodejní cenu, tedy cenu, za kterou by bylo možné danou položku zásob v daném okamžiku prodat, sníženou o náklady, které by bylo nutno vynaložit na její dokončení a náklady na prodej.

Pro co nejvěrnější stanovení pořizovacích nákladů používá účetní jednotka nákladové vzorce. V případě, že dané zásoby jsou značně specifické a nejsou běžně zaměnitelné a také jedná-li se o zboží a služby, které jsou vyčleněny na speciální zakázku, přiřadí k nim účetní

³⁹ Smlouvy o zhotovení jsou upraveny v kapitole 23 Výnosy, Finanční nástroje v kap. 11 a 12 Základní a Jiné finanční nástroje a biologická aktiva a zemědělské plodiny v kap. 34 standardu IFRS pro SME.

jednotka jejich individuální náklady. Nejsou-li však dané zásoby takto snadno oddělitelné a nelze k nim snadno a bez významnějších dodatečných nákladů přiřadit individuální náklady, použije účetní jednotka **metodu FIFO**⁴⁰, nebo **metodu váženého průměru**. Zvolenou metodu však musí zachovat pro všechny zásoby stejné povahy a účelu. Metodu LIFO⁴¹ standard explicitně zakazuje.

Odlišně oproti české legislativě upravuje standard IFRS pro SME vykazování **náhradních dílů**. V českém účetnictví není na náhradní díly brán zvláštní zřetel, vykazují se jako kterýkoli jiný materiál v Krátkodobých aktivech v položce Zásoby a při jeho použití se účtuje o spotřebě materiálu. Pokud účetní jednotka sestavuje výkazy dle IFRS pro SME, musí tyto náhradní díly rozčlenit a identifikovat, zda mezi nimi neexistují položky, u nichž předpokládá použitelnost delší než jeden rok. Takovéto náhradní díly, popř. přídatná zařízení, musí být vykázána v dlouhodobém hmotném majetku a musí být adekvátně odepisována.

2.6.4.2. Pozemky, budovy a zařízení

Pozemky, budovy a zařízení jsou hmotná aktiva, která jsou podnikem využívána k produkci vlastních výrobků, poskytování služeb, k pronájmu nebo pro administrativní účely a jejichž doba použitelnosti je větší než jeden rok. K nehmotným aktivům však nenáleží biologická aktiva a naleziště nerostných surovin.

Výše uvedené požadavky jsou jedinými předpoklady, které standard vyžaduje pro vykazování položky jako hmotného aktiva, standard IFRS pro SME tedy na rozdíl od české účetní legislativy nijak nestanovuje např. finanční významnost položek zařazených do DHM, přičemž dle české legislativy se za dlouhodobý hmotný majetek považují pouze aktiva s pořizovací cenou nad 40 tis. Kč⁴². Z tohoto důvodu se dle IFRS pro SME vykáže také majetek s nižší pořizovací cenou, který je v ČÚS označován jako drobný dlouhodobý hmotný majetek, u něhož předpokládá účetní jednotka využití delší než jeden rok, jako položka dlouhodobého majetku a jako taková se bude také odepisovat.

Do pořizovací ceny dlouhodobého hmotného aktiva lze zahrnout náklady na samotné pořízení majetku a další související náklady, například náklady na právní služby a jiné

⁴⁰ First-in, first-out; první naskladněná zásoba je poslední vyskladněnou položkou.

⁴¹ Last-in, first-out; poslední naskladněná zásoba je nejdříve spotřebována. Tato metoda může ze své podstaty vést k vyššímu znehodnocení zásob vlivem stárnutí a nepoužívání.

⁴² Analogicky také kap. 18 standardu IFRS pro SME nestanovuje limit pro DNM, který je dle ČÚS 60 tis. Kč.

odborníky, clo a jiné nevratné daně, dopravné a také lze zahrnout odhad nákladů na budoucí likvidaci tohoto majetku. Veškeré náklady však musí být očištěny o množstevní a jiné obchodní slevy a dále nelze do pořizovací ceny aktiva zahrnout náklady související se záběhem výroby, otevíráním nového provozu, uvedením výrobku na trh a také administrativní a jiné nepřímé náklady.

V souvislosti se stanovením pořizovací ceny aktiva představuje významnou odlišností oproti ČÚS účtování dotací na pořízení dlouhodobého majetku. Ta dle české legislativy snižuje pořizovací cenu aktiva, nicméně nikoli dle IFRS pro SME. Podle tohoto standardu se dotace vykáže jako výnos s časovým rozlišením po dobu životnosti daného aktiva.

Po zařazení majetku začne podnik dlouhodobý hmotný majetek odepisovat, přičemž doba odepisování by měla reflektovat, jak dlouho bude daný majetek generovat přínosy do podniku. Pro stanovení doby životnosti musí podnik především zvážit předpokládanou dobu životnosti dle technických parametrů majetku a jeho opotřebení, možnou technologickou zastaralost a právní či obdobná omezení k jeho užívání.

Na rozdíl od české legislativy klade IFRS důraz na možnost **komponentního odepisování**, které umožňuje rozdělit dané aktivum na části, které mají jinou životnost a stanovit pro ně odlišné doby odepisování⁴³. Z tohoto důvodu není dle IFRS pro SME možné vytvářet, v české praxi velmi užívanou, rezervu na opravu majetku, jelikož části majetku s rychlejším opotřebením by měly být odděleny od zbytku majetku již při zařazení této položky do majetku, odepisovány samostatně dle komponentního přístupu a jejich opotřebení by mělo být zahrnuto do nákladů již v průběhu životnosti prostřednictvím odpisů⁴⁴.

2.6.4.3. Nehmotná aktiva

Standard definuje nehmotný majetek⁴⁵ jako nepeněžní aktivum, které nemá fyzickou podstatu, avšak je tzv. identifikovatelné. Identifikovatelné aktivum je možno oddělit od podniku, ať už samostatně či v kombinaci s jinými aktivy a závazky, a jako takové je následně

⁴³ Například u jediného výrobního zařízení lze zvlášť odepisovat motor, řídicí jednotku a drobnější příslušenství podléhající častější poruchovosti.

⁴⁴ Komponentní odepisování je povolenou metodou odepisování také v české účetní legislativě od 1. 1. 2010, nicméně prozatím není podniky ve větší míře využíván.

⁴⁵ Zde definovaná nehmotná aktiva jsou popsána v kapitole 18 standardu IFRS pro SME, který ale neupravuje goodwill a nehmotná aktiva držena podnikem za účelem prodeje v rámci své běžné činnosti. Tato nehmotná aktiva jsou definována v jiných kapitolách standardu (kap. 19 - Podnikové kombinace a goodwill; kap. 13 – Zásoby; kap. 23 – Výnosy).

prodat, směnit či například pronajmout, popř. takové aktivum, ke kterému má účetní jednotka smluvní či jiná práva. K nehmotným aktivům však nenáleží např. finanční aktiva.

K vykázaní položky v nehmotném majetku platí obecná pravidla pro rozpoznání aktiv, tedy měřitelnost nákladů na jeho pořízení a pravděpodobnost budoucích finančních toků⁴⁶, které bude aktivum generovat do účetní jednotky, avšak dle standardu nelze jako nehmotné aktivum kapitalizovat náklady vynaložené na nehmotná aktiva vytvořené vlastní činností a na výzkum a vývoj. Tento princip je odlišný oproti české účetní legislativě, podle které lze tyto náklady aktivovat do dlouhodobého majetku.

Při pořízení ocení podnik nehmotné aktivum celkovými náklady na jeho pořízení, které zahrnují kupní cenu, dovozní cla či jiné zpětně nenárokovatelné daně a další náklady, které lze přímo přiřadit k danému aktivu, a které se podílely na uvedení do užívání, avšak očištěné o obchodní slevy a rabaty.

V dalších letech je hodnota nehmotného aktiva definována jeho pořizovací cenou sníženou o opravy a ztráty ze snížení hodnoty.

Každé nehmotné aktivum je dle IFRS pro SME považováno za aktivum s konečnou životností, účetní jednotka tedy na základě předpokládané životnosti rozvrhne odpisovou základnu, přičemž pro nehmotná aktiva je nejčastějším způsobem odepisování metoda lineárních odpisů. Pokud není účetní jednotka schopna stanovit životnost daného aktiva, bude jeho životnost stanovena na 10 let.

2.6.4.4. Leasing

Kapitola 20 standardu IFRS pro SME je věnována leasingu. Leasing představuje dohodu, na jejímž základě převádí pronajímatel na nájemce právo k užívání aktiva, které je předmětem leasingu a to po dohodnutou dobu a za předem stanovenou úhradu, která může mít formu jednorázové platby, nebo řady plateb po smluvené období⁴⁷.

Na počátku leasingové smlouvy je nutné stanovit, o jaký typ leasingu se jedná. Leasing lze klasifikovat jako **finanční**, u něhož jsou podstatná rizika a odměny spojená

⁴⁶ Dále viz. Definice aktiv kap. 2.6.2.1.

⁴⁷ BOHUŠOVÁ, Hana. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS - Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. 1. vyd. Praha: ASPI, a.s., 2008. 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9.

s užíváním předmětu leasingu převedena na nájemce, nebo **operativní**, u kterého tato rizika a odměny převedena nejsou. Klasifikace leasingu by však dle IFRS pro SME měla vycházet spíše z podstaty transakce než z její právní definice v leasingové smlouvě.

Mezi indikátory **finančního leasingu** patří:

- převod předmětu pronájmu do vlastnictví nájemce po skončení smluvené doby pronájmu;
- po skončení doby pronájmu má nájemce právo odkoupit předmět pronájmu za cenu výrazně nižší než jeho reálná hodnota v okamžiku odkupu;
- doba pronájmu je sjednána na převážnou část doby životnosti aktiva;
- na začátku pronájmu se současná hodnota minimálních leasingových splátek minimálně rovná reálné hodnotě pronajímaného aktiva;
- pronajímané aktivum vykazuje specifické vlastnosti, vzhledem k čemuž může pouze daný nájemce předmět leasingu využívat bez významnějších úprav.

Zatímco o operativním leasingu je v IFRS pro SME účtováno shodně s českou účetní praxí a nájemce rovnoměrně zahrnuje leasingové platby do nákladů po dobu trvání nájmu a pronajímatel zahrnuje předmět operativního nájmu do svých aktiv a rovnoměrně účtuje o výnosech z leasingu, ve vykazování finančního pronájmu se tyto účetní systémy značně liší.

V případě finančního leasingu vyžaduje IFRS pro SME, aby byl předmět tohoto pronájmu vykázán ve výkazu ve finanční situaci na straně nájemce a to jako majetek a zároveň závazek z leasingu. Se zahrnutím předmětu leasingu do majetku je spojeno právo nájemce tento majetek odepisovat. Pronajímatel pak účtuje pouze o pohledávce z leasingu. Oproti ČÚS, podle kterých se o obou typech pronájmů účtuje stejným způsobem a předmět pronájmu je vždy ve vlastnictví pronajímatele, přičemž nájemce vede tento majetek pouze v podrozvahové evidenci, představuje tento rozdílný přístup k vykazování finančního leasingu zásadní odlišnost s IFRS, který má významný dopad do finančního výsledku a bilanční sumy podniků.

Podle IFRS pro SME se předmět finančního leasingu zahrne do majetku a závazků nájemce v nižší z⁴⁸:

- **reálné hodnoty** daného aktiva, která představuje částku, za kterou může být aktivum směřeno mezi znalými a ochotnými stranami v nespřízněné transakci;
- **současné hodnoty minimálních leasingových plateb**, což jsou platby, které se nájemce zavázal splatit pronajímateli během doby trvání leasingu.

V praxi není problematické stanovit reálnou hodnotu předmětu pronájmu, jelikož může-li být trh s předměty pronájmu považován za aktivní, je reálná hodnota rovna pořizovací ceně tohoto aktiva a ta je vždy nájemci známá z leasingové smlouvy.

Minimální leasingové platby jsou také definovány v leasingových smlouvách a představují splátky nájemného včetně úroků a další podobné platby. Současná hodnota těchto plateb se určí za pomoci **implicitní úrokové míry**, což je diskontní sazba, která se stanoví na počátku leasingu tak, aby se celková současná hodnota minimálních leasingových plateb rovnala reálné hodnotě pronajatého aktiva⁴⁹.

Pokud by implicitní úroková míra nešla stanovit, použila by se **přírůstková úroková sazba**, tedy úroková míra, kterou by nájemce zaplatil za podobný leasing nebo by musel uhradit v případě, že by se rozhodl předmět pronájmu pořídit na úvěr.

2.6.4.5. Rezervy a podmíněné závazky

Rezerva je dle standardu IFRS pro SME současným závazkem, u kterého nelze přesně stanovit výši a okamžik jeho vyrovnání.

Rezervu vykáže účetní jednotka za předpokladu, že:

- k datu sestavení účetních výkazů má společnost závazek vyplývající z minulých skutečností;

⁴⁸ NERUDOVÁ, Danuše a kolektiv. Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 272 s. ISBN 978-80-7357-500-7.

⁴⁹ PASEKOVÁ, Marie. Implementace IFRS do malých a středních podniků. 1.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 184 s. ISBN 978-80-7357-866-4.

- je pravděpodobné, že k vyrovnání závazku bude zapotřebí odliv finančního prospěchu z účetní jednotky;
- hodnota tohoto závazku může být spolehlivě stanovena.

Hodnotu rezervy stanovuje management podniku jako nejlepší odhad výdajů, které budou potřebné k úhradě daného závazku. Za nejlepší odhad se považuje částka, kterou by podnik zaplatil k datu sestavování účetních výkazů. Při tvorbě rezervy je však nutno dodržovat zásadu opatrnosti a vykazovat pouze takové položky, které nebude mít možnost účetní jednotka v budoucnu ovlivnit⁵⁰.

Standard IFRS pro SME od rezervy odlišuje tzv. podmíněný závazek, který nesplňuje kritéria pro tvorbu rezervy uvedená výše, popř. je splňuje, ale vznik souvisejícího závazku je značně nejistý a účetní jednotka nemá možnost tuto skutečnost ovlivnit. Tyto podmíněné závazky se uvádějí v příloze k účetní závěrce.

V dodatku k této kapitole je ve standardu uveden výčet příkladů, jakým způsobem aplikovat tuto část standardu. Uvádí nejčastější tituly pro tvorbu rezervy, například rezervu na záruční opravy a refundace zákazníkům, soudní spory a rezervy na restrukturalizaci. Zároveň jsou zde ilustrovány způsoby, jak tyto rezervy ocenit.

V pojetí rezerv se česká účetní legislativa odlišuje oproti IFRS pro SME především v rezervě na opravu hmotného majetku, která je českými společnostmi tvořena, avšak nesplňuje principy IFRS pro rezervy, jak bylo uvedeno v kapitole 2.6.4.2. Pokud účetní tuto rezervu v souladu s českou legislativou vytváří, je nutné pro IFRS výkazy zohlednit tuto skutečnost a pomocí manuální úpravy odúčtovat.

2.6.4.6. Výnosy

Výnos je výsledek běžné činnosti podniku a představuje zvýšení ekonomického prospěchu, k němuž dojde během účetního období vlivem zvýšení aktiv nebo snížení závazků, a tato transakce vede ke zvýšení vlastního kapitálu jinou formou než vkladem vlastníků⁵¹.

Výnosy definovanými v této kapitole se rozumí především:

⁵⁰ Například, pokuty a jiné podobné závazky, nikoli rezervu na opravu majetku jak bylo uvedeno v kapitole Pozemky, budovy a zařízení, jelikož u této budoucí závazek může účetní jednotka ovlivnit volbou komponentního způsobu odepisování.

⁵¹ PASEKOVÁ, Marie. Implementace IFRS do malých a středních podniků. 1.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 184 s. ISBN 978-80-7357-866-4.

- tržby z prodeje zboží, přičemž ve standardu se pod tímto pojmem rozumí jak zásoby nakoupené a určené k prodeji a v české terminologii označovány jako zboží, tak také zásoby vytvořené vlastní činností, tedy výroby dle ČÚS;
- tržby za poskytnutí služby;
- tržby ze stavebních smluv, v nichž je účetní jednotka zhotovitelem;
- výnosy z využití aktiv podniku jinými subjekty, na základě čehož plynou účetní jednotce úroky, dividendy a licenční poplatky.

U jednotlivých kategorií výnosů je kladen důraz na způsob jejich rozpoznání, tedy jak správně určit okamžik, kdy o dané transakci účtovat jako o výnosu. Jedním z nejvýznamnějších hledisek je okamžik přechodu rizik spojených s vlastnictvím položky, která je předmětem transakce. Tento okamžik může, ale často také nemusí, být shodný s okamžikem převodu finanční odměny za tuto položku. Například při maloobchodním prodeji je o výnosu účtováno při prodeji zákazníkovi, který předmět transakce ihned uhradí. Složitější situace nastává např. ve výrobním podniku, který své výrobky zasílá zákazníkovi na jiném kontinentě. V tomto případě je často okamžik inkasa finančního vyrovnání a přechodu rizika vzdálen i několik týdnů⁵². Z tohoto důvodu je také součástí této kapitoly dodatek s konkrétními příklady, jak v konkrétních situacích postupovat.

Odlišností, kterou je třeba zohlednit při sestavování výkazů dle IFRS, jsou v souvislosti s výnosy položky Aktivace a Změna stavu zásob vlastní činností. Tyto dvě položky jsou dle českých principů vykazovány ve výkazu zisku a ztráty v rámci výnosů, nicméně tyto položky nesplňují definici výnosů dle IFRS pro SME, jelikož z jejich podstaty nedochází k přenosu rizika a odměny za transakci a mají tak spíše charakter nákladů a jako takové jsou dle IFRS pro SME vykazovány v položce Výkonová spotřeba.

2.6.4.7. Daně ze zisku

Pojem daně ze zisku zahrnuje dle IFRS pro SME zahrnuje veškeré daně, ať se jedná o tuzemské nebo zahraniční daně, kterým účetní jednotka podléhá, a jsou počítány ze zdanitelného zisku⁵³.

⁵² V mezinárodním obchodě je problematika přechodu rizika efektivně řešena tzv. INCOTERMS podmínkami (International Commercial Terms), jejichž stanovení mezi obchodními partnery a důsledné dodržování je v plném souladu s požadavky IFRS na rozpoznávání výnosů.

⁵³ Tuto definici tedy také splňuje například daň vybíraná srážkou.

Dle standardu je účetní jednotka povinná vykázat současné a budoucí daňové dopady transakcí a jiných událostí, které vykazuje v rámci účetní závěrky. Daňové vyjádření těchto dopadů lze rozdělit na splatnou a odloženou daň.

Splatná daň vzniká v souvislosti s výsledkem hospodaření za běžné a minulé období. **Odložená daň** je splatná, nebo nárokovatelná v budoucích zdaňovacích obdobích a vzniká zejména v důsledku nárokování a uhrazení majetku a závazků v jejich současné hodnotě a dále v důsledku daňového účinku převedených daňových ztrát a daňových odpočtů, které nebyly realizovány v běžném období⁵⁴. Z uvedené definice vyplývá, že pokud podnik očekává, že účetní hodnota aktiva nebo závazku bude vypořádána bez vlivu na zdanitelný zisk, nevzniká v souvislosti s touto položkou odložená daň⁵⁵ a odložená daň tak vzniká pouze z titulu přechodných rozdílů.

Tyto rozdíly vznikají:

- při prvotním vykázání, v případě, že existuje rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou aktiv nebo závazků;
- po prvotním vykázání vznikne rozdíl mezi účetním a daňovým základem, pokud je výnos nebo náklad zachycen ve výkazu o komplexním výsledku v jiném období než je zahrnut do zdanitelného zisku;
- dojde ke změně daňové základy aktiva nebo závazku, ale není změněna jeho účetní hodnota.

Výsledkem výpočtu odložené daně je odložený daňový závazek, nebo daňová pohledávka. Odložená daňová pohledávka vznikne z těch přechodných rozdílů, které v budoucnu pravděpodobně sníží zdanitelný zisk, popř. z nevyužitých daňových ztrát a úspor. Odložený závazek pak vznikne z přechodných rozdílů, u nichž se očekává, že v budoucnu zvýší zdanitelný zisk⁵⁶.

⁵⁴ NERUDOVÁ, Danuše a kolektiv. Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 272 s. ISBN 978-80-7357-500-7.

⁵⁵ PASEKOVÁ, Marie. Implementace IFRS do malých a středních podniků. 1.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 184 s. ISBN 978-80-7357-866-4.

⁵⁶ PASEKOVÁ, Marie. Implementace IFRS do malých a středních podniků. 1.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 184 s. ISBN 978-80-7357-866-4.

3. Praktická aplikace výkaznictví dle IFRS pro SME

Tato kapitola je zaměřena na praktické převedení výkazů sestavených podle české účetní legislativy na výkazy v souladu se standardem IFRS pro SME. Modelová aplikace této transformace bude provedena na rozvaze a výkazu zisku a ztráty společnosti ABC s.r.o.⁵⁷ a jejím výsledkem je výkaz o finanční pozici a výkaz o komplexním výsledku sestavený dle principů IFRS pro SME.

3.1. Představení společnosti

Společnost ABC s.r.o. byla založena roku 2002 se sídlem v průmyslové zóně v Moravskoslezském kraji. Jejím hlavním předmětem činnosti je výroba zdravotnických prostředků a potřeb pro zdravotnická zařízení. V roce 2009 byly podíly ve společnosti původními českými vlastníky prodány a od 1. 1. 2010 je společnost ze 100% vlastněna zahraniční mateřskou společností ABC Plc. se sídlem ve Velké Británii.

Mateřská společnost ABC Plc. je vlastníkem, popř. významným podílníkem, v dalších 21 společnostech působících v tomto odvětví v rámci Evropy. Česká entita produkuje zdravotnický materiál výhradně k distribuci do mateřské a sesterských společností, její prodeje mimo skupinu jsou zanedbatelné. Nákup materiálu pro výrobu je také z větší části realizován v rámci skupiny, nicméně cca 25% je nakupována z ČR.

Ve společnosti bylo k 31.12.2012 zaměstnáno 234 zaměstnanců, z toho 10 členů vedení společnosti.

Mateřská společnost poskytuje společnosti ABC s.r.o. půjčku, jejíž dlouhodobá část je vykazována v Dlouhodobých závazcích na řádku Závazky – ovládající a řídící osoba. Krátkodobá část této půjčky splatná v roce 2013 je správně, také dle IFRS principů, vykázána v Krátkodobých závazcích na řádku Závazky – ovládající a řídící osoba. Tato krátkodobá část ve výši 50 mil. Kč má povahu provozního úvěru a bude sloužit k pokrytí běžných potřeb podniku. Společnost nevyužívá bankovní úvěry, ani jiné externí zdroje financování.

⁵⁷ Společnost ABC s.r.o. je fiktivním názvem společnosti, na základě jejichž výkazů je provedena praktická aplikace transformace výkazů. Z důvodu ochrany údajů není použit skutečný název společnosti a některá data týkající se společnosti byla upravena.

Společnost ABC s.r.o. vede účetnictví dle české legislativy, nicméně pro účely skupinového reportingu provádí transformaci svých výkazů do IFRS. Jelikož společnost splňuje podmínky pro užití standardu IFRS pro SME a jedná se o střední podnik, jsou výkazy společnosti sestavovány na základě tohoto standardu.

V roce 2014 plánuje společnost kompletní přechod na jednotný účetní systém využívaný v rámci skupiny, který je založen na IFRS principech. Výkazy společnosti ABC s.r.o. sestavené dle české legislativy jsou součástí Přílohy č. 2.

3.2. Transformace finančních výkazů

Firma ABC s.r.o. prozatím nedisponuje softwarem, který by umožňoval vedení dvojího účetnictví zároveň dle principů ČÚS a IFRS. Pokud by firma tento software využívala, sestavení výkazů by bylo velmi snadné, jelikož by se ze systému generovaly automaticky.

Nicméně tento software a náklady na zaškolení zaměstnanců představují pro společnost nemalé finanční a administrativní zatížení, proto je tento plný přechod účetnictví plánován až na rok 2014. Prozatím tedy firma ABC s.r.o., stejně jako většina malých a středních podniků v ČR, které připravují závěrky dle IFRS, sestavuje výkazy dle IFRS pro SME pomocí transformace výkazů sestavených podle českých účetních předpisů.

Po sestavení účetních výkazů podle české legislativy přiřadí společnost relevantní řádky výkazů dle IFRS pomocí **tzv. převodového můstku**⁵⁸. Tato pomůcka v podstatě odráží pouze mechanické převedení jednotlivých řádků českých výkazů do formátu IFRS pro SME. Modelový převodový můstek rozvahy a výkazu zisku a ztráty je uveden v Příloze č. 3.

Převodový můstek však ze své podstaty nijak nezohledňuje jiné odlišnosti v principech ČÚS a IFRS, vyjma formátu výkazů. Ostatní úpravy, které vyplývají z rozdílů v těchto účetních systémech, je třeba zohlednit pomocí **manuálních úprav**.

V následujících podkapitolách jsou uvedeny významné změny provedené ve výkazech firmy ABC s.r.o., které byly způsobeny jak přiřazením řádků českých finančních výkazů na

⁵⁸ Jedná se o český překlad anglického výrazu Transfer bridge.

IFRS formát pomocí převodového můstku, tak dále manuální úpravy, které je nutné ve výkazech této firmy provést pro splnění požadavků standardu IFRS pro SME na výkaz o finanční pozici a výkaz o komplexním výsledku.

3.2.1. Reklasifikace provedené na základě převodového můstku

Následující subkapitola shrnuje nejvýznamnější změny, které jsou ve výkazech společnosti ABC s.r.o. provedeny v rámci rozdělení řádků českých finančních výkazů na řádky výkazů dle IFRS pro SME.

Obecně je formát výkazů IFRS mnohem stručnější než české výkazy, dochází tedy především ke kumulaci více řádků na jeden řádek ve výkazech dle IFRS. U některých, níže uvedených, řádků pak dále dochází k reklasifikaci v rámci řádků výkazů IFRS.

3.2.1.1. Změna stavu zásob vlastní činnosti

Společnost ABC s.r.o. eviduje v rámci Výkonů v českých výkazech vyjma Tržeb za prodej vlastních výrobků a služeb také 2 296 tis. Kč na řádku Změna stavu zásob vlastní činnosti. Tato položka nesplňuje dle IFRS pro SME definici výnosů, jelikož nedošlo k přechodu rizika na zákazníka a zásoby jsou stále ve vlastnictví společnosti. Změna stavu zásob vlastní činnosti nemůže být tedy vykázána jako výnos a je převedena do Výkonové spotřeby pomocí navedení celého tohoto řádku výkazů s opačným znaménkem na řádek Výkonové spotřeby v převodovém můstku.

Tab. 3.1.: Reklasifikace v rámci převodového můstku – změna stavu zásob vlastní činnosti

Položka	Částka (tis. Kč)	MD	D
Reklasifikace změny stavu zásob vlastní činnosti	2 296	Změna stavu zásob vlastní činnosti	Výkonová spotřeba

Zdroj: vlastní zpracování

3.2.1.2. Tržby a náklady související s prodejem dlouhodobých aktiv a zásob

Společnost ABC s.r.o. eviduje k 31.12.2012 tržby z prodeje dlouhodobého majetku ve výši 233 tis. Kč a související zůstatkovou cenu 237 tis. Kč a dále tržby z prodeje materiálu

544 tis. Kč a související náklady ve stejné výši. Ve výkazech sestavených dle IFRS pro SME jsou tyto tržby a náklady vykazovány na jediném řádku Ostatní výnosy a to v netto hodnotě.

V převodovém můstku je tedy nutno označit řádky Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a Prodaný materiál záporným znaménkem a vykázat tyto transakce v čisté hodnotě na řádku Ostatní výnosy ve výkazu o komplexním výsledku.

Tab. 3.2.: Reklasifikace v rámci převodového můstku – tržby a náklady související s prodejem dlouhodobých aktiv

Položka	Částka (tis. Kč)
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	233
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	-237
Netto hodnota	-4

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 3.3.: Reklasifikace v rámci převodového můstku – tržby a náklady související s prodejem zásob

Položka	Částka (tis. Kč)
Tržby z prodeje materiálu	544
Prodaný materiál	-544
Netto hodnota	0

Zdroj: vlastní zpracování

V součtu bude od položky Ostatních výnosů odúčtováno 4 tis. Kč.

3.2.1.3. Náklady příštích období

K 31.12.2012 eviduje společnost ABC s.r.o. na řádku Náklady příštích období nájemné za výrobní prostory, které si jednorázově předplatila v roce 2010 při modernizaci a rozšíření stávajících prostor a první zvýšená splátka leasingu na osobní automobil. Nájemné za tuto výrobní halu a zvýšená splátka leasingu jsou postupně rozpouštěny do nákladů na měsíční bázi.

Jelikož se položka Časového rozlišení ve výkazech dle IFRS pro SME nenachází, je nutno provést převedení v rámci převodového můstku do položky Obchodních a jiných pohledávek.

Tab. 3.4.: Reklasifikace v rámci převodového můstku – náklady příštích období

Položka	Částka (tis. Kč)	MD	D
Reklasifikace časového rozlišení	530	Obchodní a jiné pohledávky	Náklady příštích období

Zdroj: vlastní zpracování

Společnost neeviduje žádné časové rozlišení pasivní, pokud by takováto položka byla vykazována, byla by provedena analogická úprava v rámci převodového můstku a položky časového rozlišení pasivního by byly vykazovány na řádku Obchodních a jiných závazků.

Společnost ABC s.r.o. také neeviduje mimořádné výnosy či náklady. Tyto položky obecně koncept IFRS neuznává, proto pokud by byly společností vykazovány, byla by nutná jejich transformace do Ostatních výnosů, popř. nákladů, a související splatná a odložená daň z mimořádné činnosti do řádku Daně ze zisku ve výkazu o komplexním výsledku.

Výkaz o finanční situaci a komplexním výsledku společnosti ABC s.r.o., který zobrazuje pouze přiřazení řádků českých výkazů k formátu IFRS pro SME a zachycuje výše uvedené úpravy, je součástí Přílohy č. 4.

3.2.2. Manuální úpravy

Automatická transformace řádků výkazů, která je provedena na základě převodového můstku, nijak nezohledňuje principiální odlišnosti v účetních systémech podle české legislativy a IFRS pro SME. Úpravy tohoto typu musí být provedeny manuálními zápisy do výkazů převedených z českých výkazů za pomoci převodového můstku.

V následujících podkapitolách jsou uvedeny manuální úpravy, které musí společnost ABC s.r.o. provést v rámci finalizace transformace svých českých výkazů na výkazy v souladu s IFRS pro SME.

Úpravy jsou řazeny chronologicky dle pořadí položek rozvahy společnosti sestavené na základě české účetní legislativy, kterých se daná úprava týká.

3.2.2.1. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje

Společnost ABC s.r.o. během uplynulého roku pracovala na vývoji nového technologického postupu pro zpracování obalového materiálu na svůj nový produkt určený pro zubařské ordinace. Tento produkt byl na trh uveden na začátku roku 2011, nicméně v průběhu výroby jeho obalu bylo výrobním oddělením zjištěno nestandardní množství odpadního materiálu připadajícího na jeden výrobek. Tento odpadní materiál již nebylo možno dále využívat, což představovalo pro společnost významné náklady vzhledem k výnosnosti daného výrobku, a z tohoto důvodu společnost vyčlenila výzkumný tým pro vylepšení technologie při výrobě obalu tohoto produktu.

Tento technologický postup začala společnost ABC s.r.o. úspěšně využívat v prosinci 2012, kdy jej také aktivovala do majetku. V rozvaze společnosti je tato aktivace zachycena na řádku Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje v částce 824 tis. Kč.

Tato aktivace však není v souladu s IFRS pro SME, jelikož dle standardu mají být náklady na výzkum a vývoj zachyceny okamžitě v období, ve kterém vznikly, a takto vykázané náklady nelze následně kapitalizovat do majetku.

Společnost ABC s.r.o. je tedy povinna provést manuální úpravu do výkazů dle IFRS pro SME a provést odúčtování této položky. O nehmotné výsledky výzkumu a vývoje budou snížena Nehmotná aktiva a navýšena Výkonová spotřeba, jak je zachyceno v následující tabulce.

Tab. 3.5.: Manuální úprava nehmotných výsledků výzkumu a vývoje

Položka	Částka (tis. Kč)	MD	D
Odúčtování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje	824	Výkonová spotřeba	Nehmotná aktiva

Zdroj: vlastní zpracování

3.2.2.2. Drobný hmotný majetek

Společnost ABC s.r.o. zařazuje do majetku pouze hmotná aktiva s pořizovací cenou vyšší než 40 tis. Kč, ostatní drobný majetek je účtován přímo do spotřeby. Společnost eviduje v rámci své podrozvahové evidence tento drobný hmotný majetek v hodnotě 1 525 tis. Kč.

Jedná se především o kancelářské vybavení, které společnost pořídila v rámci modernizace v roce 2010.

Jelikož lze předpokládat, že toto vybavení bude společnost využívat déle než jeden rok, přičemž z tohoto majetku poplyne společnosti ekonomický prospěch, je dle principů IFRS pro SME nutné vykázat tento drobný majetek v rámci řádku Pozemky, budovy a zařízení ve výkazu o finanční pozici a provést související úpravy do výkazu o komplexním výsledku, tedy především zaúčtovat odpisy.

Životnost tohoto drobného dlouhodobého hmotného majetku byla stanovena na 5 let a je v rámci IFRS pro SME odepisován rovnoměrně, roční odpis, který je roven 305 tis. Kč, bude zaúčtován na řádek Odpisy hmotných a nehmotných aktiv ve výkazu o komplexním výsledku.

Tab. 3.6.: Odpisy DDHM

Rok	Roční odpis (tis. Kč)
2010	305
2011	305
2012	305
2013	305
2014	305
Odpisy celkem	1 525

Zdroj: vlastní zpracování

Majetek bude na řádek Pozemky, budovy a zařízení ve výkazu o finanční situaci zařazen v netto hodnotě 1 220 tis. Kč⁵⁹ a v brutto hodnotě 1 525 tis. Kč bude zároveň odúčtován z Výkonové spotřeby. Následující tabulka shrnuje manuální úpravy, které bude nutné provést pro zohlednění drobného hmotného majetku ve výkazech dle IFRS pro SME.

⁵⁹ Netto hodnota je rovna brutto hodnotě snížené o roční odpis.

Tab. 3.7.: Manuální úprava DDHM

Položka	Částka (tis. Kč)	MD	D
Odúčtování DDHM ze spotřeby a naučtování do PPE	1 525	Pozemky, budovy a zařízení	Výkonová spotřeba
Zaučtování odpisu	305	Odpisy hmotných a nehmotných aktiv	Pozemky, budovy a zařízení

Zdroj: vlastní zpracování

Jelikož má tato úprava vliv na účetní zůstatkovou cenu majetku, musí společnost ABC s.r.o. provést také související úpravy odložené daně a to o částku 231,8 tis. Kč a to na řádku Odložený daňový závazek ve výkazu o finanční situaci a souvztažně dojde k úpravě položky Daně ze zisku ve výkazu o komplexním výsledku.

Tab. 3.8.: Výpočet změny odložené daně

Položka	Částka (tis. Kč)/ Sazba (%)
Netto hodnota DDHM	1 220
Sazba odložené daně	19%
Odložená daň	231,8

Zdroj: vlastní zpracování

3.2.2.3. Náhradní díly

V zásobách společnosti ABC s.r.o. na řádku Materiál jsou vykázány náhradní díly k výrobním linkám a zařízením. Hodnota těchto dílů činí k 31.12.2012 3 075 tis. Kč. Většinou se jedná o strategické náhradní díly, které slouží k opravám výrobních linek, které byly sestaveny na zakázku a náhradní díly k nim tudíž nejsou snadno dostupné.

Dle standardu IFRS pro SME by měly být tyto náhradní díly vykazovány v dlouhodobém majetku, pokud společnost předpokládá jejich využití déle než jeden rok. Jelikož tyto náhradní díly tuto podmínku splňují, bude provedena manuální korekce pro IFRS výkazy, přičemž se bude jednat o podobný typ úpravy jako u drobného hmotného majetku v předchozí kapitole.

Životnost náhradních dílů byla stanovena na 5 let, přičemž společnost vzala v úvahu také znehodnocení těchto dílů vlivem zastarání technologií v průběhu let. Roční odpis ve výši 615 tis. Kč bude zaúčtován na řádek Odpisy hmotného majetku ve výkazu o komplexním výsledku.

Tab. 3.9.: Odpisy náhradních dílů

Rok	Roční odpis (tis. Kč)
2010	615
2011	615
2012	615
2013	615
2014	615
Odpisy celkem	3 075

Zdroj: vlastní zpracování

Náhradní díly budou v brutto hodnotě 3 075 tis. Kč odúčtovány z položky Zásoby a přesunuty v netto hodnotě 2 460 tis. Kč⁶⁰ do řádku Pozemky, budovy a zařízení. Tyto úpravy jsou souhrnně zachyceny v následující tabulce.

Tab. 3.10.: Manuální úprava položky náhradní díly

Položka	Částka (tis. Kč)	MD	D
Odúčtování náhradních dílů ze zásob a naúčtování do PPE	3 075	Pozemky, budovy a zařízení	Zásoby
Zaúčtování odpisu	615	Odpisy hmotných a nehmotných aktiv	Pozemky, budovy a zařízení

Zdroj: vlastní zpracování

Vlivem navýšení účetní hodnoty majetku je třeba opět upravit také výpočet odložené daně a to o 467,4 tis. Kč. Jelikož se zvyšuje rozdíl mezi zůstatkovou účetní hodnotou majetku a jejím daňovým ekvivalentem, bude se také jednat o navýšení Odloženého daňového závazku ve výkazu o finanční pozici a bude doúčtován náklad ve stejné výši do řádku Daně ze zisku ve výkazu o komplexním výsledku.

⁶⁰ Netto hodnota je rovna brutto hodnotě snížené o roční odpis.

Tab. 3.11: Výpočet změny odložené daně

Položka	Částka (tis. Kč)/ Sazba (%)
Netto hodnota náhradních dílů	2 460
Sazba odložené daně	19%
Odložená daň	467,4

Zdroj: vlastní zpracování

3.2.2.4. Rezerva na opravu majetku

Ve výkazech sestavených dle českých účetních předpisů vykazuje společnost ABC s.r.o. rezervy v celkové výši 5 839 tis. Kč. Tato částka se skládá ze dvou typů rezerv a to rezervy na opravu majetku v částce 675 tis. Kč a z položky Ostatních rezerv v částce 5 164.

Položku Ostatní rezervy tvoří rezerva, kterou si společnost každý rok vytváří na výplatu odměn zaměstnanců a managementu. O těchto odměnách rozhoduje vedení mateřské společnosti ABC Plc. na základě finálních finančních výsledků společnosti ABC s.r.o. za daný rok. Hodnotu této rezervy stanovuje vedení společnosti ABC s.r.o. na základě pravidel pro kalkulaci rezervy na odměny, které jsou definovány v interní směrnici a dále na základě zkušeností z minulých let. Jelikož se jedná o závazek společnosti, který vyplývá z minulých skutečností a je značně pravděpodobné, že odměny budou managementu a zaměstnancům v příštím roce vyplaceny, je tato rezerva plně v souladu s principy IFRS pro SME a není potřeba provést korekce do IFRS výkazů.

Manuální úpravu však bude třeba provést v souvislosti s rezervou na opravy majetku. Společnost ABC s.r.o. tuto rezervu vytváří v souladu s relevantní zákonnou úpravou ČR⁶¹, nicméně tato rezerva není přípustná dle IFRS pro SME, jelikož nesplňuje definici rezervy, jelikož společnost nemá současný závazek vyplývající z minulých skutečností. Pro zohlednění opotřebení hmotného majetku do nákladů v průběhu životnosti se dle IFRS pro SME nabízí možnost komponentního odepisování po aktivování významné opravy do majetku.

Změny v této rezervě v průběhu roku 2012 zachycuje následující tabulka.

⁶¹ Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

Tab. 3.12.: Pohybová tabulka rezervy na opravy hmotného majetku za rok 2012

Položka	Částka (tis. Kč)
Počáteční stav k 1.1.2012	525
Tvorba	350
Čerpání	-200
Konečný stav k 31.12.2012	675

Zdroj: vlastní zpracování

Celý zůstatek rezervy k 31.12.2012 ve výši 675 tis. Kč. bude odúčtován z řádku Rezervy krátkodobé ve výkazu o finanční pozici a změna rezervy za tento rok ve výši 150 tis. Kč bude odúčtována z položky Ostatní náklady. Zbylá částka představující počáteční stav rezervy bude zúčtována na řádku Nerozdělené zisky ve vlastním kapitálu ve výkazu o finanční pozici, jak shrnuje následující tabulka.

Tab. 3.13.: Manuální úprava rezervy na opravu hmotného majetku

Položka	Částka (tis. Kč)	MD	D
Odúčtování rezervy na opravy hmotného majetku	675	Rezervy krátkodobé	-
	150	-	Ostatní náklady
	525	-	Nerozdělené zisky

Zdroj: vlastní zpracování

Tato manuální úprava nemá vliv na odloženou daň. Při tvorbě rezervy podle českých účetních předpisů je účetní hodnota rezervy shodná s daňovou, jelikož je rezerva na opravu majetku vytvářena na základě daňových předpisů. Nedochází tedy k vytváření rozdílu mezi účetní a daňovou hodnotou a odložená daň se tedy z této rezervy nepočítá. Není tedy nutné provést její korekci při odúčtování pro IFRS účely.

Management společnosti také zvážil tituly pro tvorbu dalších rezerv, například na záruky, nekvalitu apod. Vzhledem ke skutečnosti, že společnost působí v odvětví zdravotnictví a společnost tedy při výrobě dodržuje přísná hygienická a kvalitativní opatření, nepředpokládá vedení společnosti významná finanční rizika spojená s nekvalitou svých výrobků a další rezervy z tohoto titulu nejsou tvořeny.

3.2.2.5. Leasing

Společnost ABC s.r.o. si v roce 2011 pořídila formou leasingu nový osobní automobil, který využívá ředitel společnosti. Pronájem automobilu byl sjednán na 3 roky a po této době bude převeden do vlastnictví podniku za cenu 5 tis. Kč. Jiná aktiva pořízená formou leasingu nejsou evidována, společnost pokrývá náklady spojené s pořízením aktiv a s ostatními provozními potřebami z půjčky poskytnuté mateřskou společností. Následující tabulka shrnuje informace o předmětu pronájmu.

Tab. 3.14.: Informace k osobnímu automobilu pořízeného formou finančního leasingu

Předmět leasingu	Osobní automobil Audi A6
Datum zahájení leasingu	2.4.2011
Pořizovací cena	890 000 Kč
Poplatek za uzavření smlouvy	6 000 Kč
Počet splátek	36
První zvýšená splátka	89 000 Kč
Pravidelná měsíční splátka (bez pojištění)	26 000 Kč
Splátka povinného ručení	850 Kč
Splátka havarijního pojištění	2 120 Kč
Měsíční splátka pojištění celkem	2 970 Kč
Pravidelná měsíční splátka (včetně pojištění)	28 970 Kč
Cena při odkupu po skončení leasingové smlouvy	5 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Tento typ pronájmu lze klasifikovat jako finanční leasing dle principů IFRS pro SME, společnost profituje z užívání předmětu pronájmu a zároveň nese veškerá rizika s ním spojená. Jelikož společnost ABC s.r.o. účtuje o leasingu podle českých předpisů, je tento majetek zahrnut pouze v podrozvahové evidenci. V účetních výkazech je vykázána pouze časově rozlišená první zvýšená splátka v aktivech na řádku Náklady příštích období, která byla zaúčtována oproti úbytku na bankovním účtu. Měsíční splátky leasingu jsou účtovány do nákladů na služby také proti snížení peněžních prostředků. Majetek je zařazen do aktiv společnosti až v okamžiku jeho převedení po skončení leasingové smlouvy.

Tento postup nelze dle IFRS pro SME u finančního leasingu aplikovat a podnik musí provést manuální korekci do českých výkazů.

Dle standardu IFRS pro SME vykáže podnik předmět pronájmu v okamžiku uzavření leasingové smlouvy ve svých hmotných aktivech oproti závazku z pronájmu. Majetek se při zařazení vykáže v nižší z reálné hodnoty a současné hodnoty minimálních plateb. Reálnou hodnotou automobilu je jeho pořizovací cena zvýšená o poplatek za uzavření leasingové smlouvy tedy 896 tis. Kč.

Současná hodnota minimálních plateb se stanoví na základě implicitní úrokové míry definované pro tento leasing. Měsíční implicitní úroková míra je vypočtená na základě údajů v leasingové smlouvě a splátkovém kalendáři a je rovna 0,95%, detailní výpočet je uveden v Příloze č. 5⁶². Souhrnné hodnoty za jednotlivé roky trvání leasingu jsou uvedeny v následující tabulce.

Tab. 3.15.: Vývoj závazku z leasingu (hodnoty v Kč)

Rok	Splátka celkem	Z toho pojistné	Minimální leasingová platba	Úrok	Snížení závazku	Zůstatek závazku (kumulativně)
2011	355 730	26 730	329 000	53 690	275 310	640 622
2012	347 640	35 640	312 000	57 574	254 426	388 583
2013	347 640	35 640	312 000	27 096	284 904	106 353
2014	91 910	8 910	83 000	1 640	81 360	0
Celkem	1 142 920	106 920	1 036 000	140 000	896 000	

Zdroj: vlastní zpracování

Současná hodnota minimálních plateb je vyšší než reálná hodnota aktiva, proto bude majetek dle IFRS pro SME zařazen v hodnotě 896 tis. Kč a splátky budou metodou efektivní úrokové míry rozděleny na splátky úroků a snížení závazku.

Po zařazení do majetku bude osobní automobil odepisován. Doba životnosti byla stanovena na 5 let, měsíční odpis bude činit 14 933 Kč a bude odepisován rovnoměrně.

V tabulkách níže jsou popsány účetní operace související se zařazením předmětu leasingu do majetku v roce 2011 a jeho splácení do konce roku 2012.

⁶² Implicitní úroková míra byla vypočtena pomocí funkce Hledat řešení v MS Excel.

Tab. 3.16.: Průběh leasingu v roce 2011

Rok 2011	Částka (Kč)	MD	D
Zařazení aktiva do majetku	896 000	Pozemky, budovy a zařízení	Závazky z leasingů
Splátky pojistného	26 730	Výkonová spotřeba	Peníze
Splátky úroků	53 690	Finanční náklady	Peníze
Splátka leasingu	275 310	Závazky z leasingů	Peníze
Odpisy	119 467	Odpisy hmotných a nehmotných aktiv	Pozemky, budovy a zařízení

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 3.17.: Průběh leasingu v roce 2012

Rok 2012	Částka (Kč)	MD	D
Splátky pojistného	35 640	Výkonová spotřeba	Peníze
Splátky úroků	57 574	Finanční náklady	Peníze
Splátka leasingu	254 426	Závazky z leasingů	Peníze
Odpisy	179 200	Odpisy hmotných a nehmotných aktiv	Pozemky, budovy a zařízení

Zdroj: vlastní zpracování

Náklady spojené s leasingem, tedy splátky leasingu, pojistného a odpisy, stanovené na základě IFRS pro SME se odlišují od nákladů vykázaných dle českých účetních předpisů, jak je uvedeno v tabulce níže. O rozdíl v předchozím roce je nutné upravit řádek Nerozdělené zisky ve výkazu o finanční situaci a o rozdíl letošního roku je nutno ponížít řádek Výkonová spotřeba ve výkazu o komplexním výsledku.

Tab. 3.18.: Výpočet rozdílů nákladů z leasingu

Rok	Náklady dle ČÚS	Náklady dle IFRS pro SME	Rozdíl
2011	322 867	199 887	122 980
2012	462 881	272 414	190 467
Celkem	785 749	472 301	313 447

Zdroj: vlastní zpracování

Uvedenou úpravou byla navýšena celková účetní hodnota majetku vykazovaného dle IFRS. Jelikož tento majetek není zařazen v rámci českého účetnictví, jeho daňová hodnota je nulová a pro IFRS zde vzniká přechodný rozdíl, ze kterého je nutno vypočítat odloženou daň.

Tab. 3.19.: Výpočet odložené daně k majetku pořízeného formou leasingu

Položka	Částka (tis. Kč)/ Sazba (%)
Netto hodnota předmětu leasingu	717
Sazba odložené daně	19%
Odložená daň	136

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce níže jsou zachyceny veškeré úpravy, které je nutno provést do finančních výkazů sestavených podle českých předpisů pro správné vykázání leasingu dle IFRS pro SME.

Tab. 3.20.: Manuální úpravy k majetku pořízenému formou leasingu

AKTIVA		PASIVA	
PPE	716 800	Nerozdělený zisk	177 256
Obchodní a jiné pohledávky ⁶³	-37 087	Obchodní a jiné závazky - krátkodobé	284 904
		Dlouhodobé obchodní a jiné závazky	81 360
		Odložený daňový závazek	136 192
Celkem	679 713	Celkem	679 713

Zdroj: vlastní zpracování

⁶³ Odúčtování zůstatku časového rozlišení první zvýšené splátky leasingu. Měsíčně je rozpouštěno 2 472 Kč (89 tis. Kč rozlišeno na 36 měsíců).

4. Analýza zjištěných výsledků a jejich zhodnocení

Reklasifikace v rámci převodového můstku a manuální úpravy uvedené v předchozí kapitole reflektují změny, které musí modelová společnost ABC s.r.o. provést ve výkazech sestavených podle české účetní legislativy, aby správně aplikovala principy a požadavky IFRS pro SME. Na základě těchto úprav společnost sestavila účetní výkazy, které jí slouží ke skupinovému reportingu a na jejichž základě sestaví mateřská společnost konsolidované výkazy celé skupiny.

V následujících subkapitolách jsou komentovány finální účetní výkazy společnosti ABC s.r.o. sestavené v souladu s IFRS pro SME, konkrétně výkaz o finanční pozici v rozdělení na aktiva a pasiva a výkaz o komplexním výsledku⁶⁴. Následně jsou také uvedena obecná zjištění týkající se výkaznictví dle IFRS pro SME.

4.1. Výkaz o finanční pozici – Aktiva

Celková suma aktiv společnosti byla vlivem IFRS úprav navýšena v netto vyjádření o 461 tis. Kč, řada úprav však měla protichůdný charakter.

Tab. 4.1.: Výkaz o finanční pozici společnosti ABC s.r.o. - Aktiva

Výkaz o finanční pozici 31.12.2012	IFRS pro SME (dle převodového můstku)	Manuální úpravy celkem	IFRS pro SME (finální balance)
	Netto (tis. Kč)	Částka (tis. Kč)	Netto (tis. Kč)
AKTIVA			
Krátkodobá aktiva	466 551	-3 112	463 439
Peníze	19 274	0	19 274
Obchodní a jiné pohledávky	166 127	-37	166 090
Zásoby	281 150	-3 075	278 075
Dlouhodobá aktiva	409 250	3 573	412 823
Pozemky, budovy a zařízení	408 098	4 397	412 495

⁶⁴ V následujících podkapitolách jsou manuální úpravy zobrazeny souhrnně. Detailní rozdělení manuálních úprav lze vidět v Příloze č. 6.

Nehmotná aktiva	1 152	-824	328
Odložená daňová pohledávka	0	0	0
Dlouhodobé pohledávky	0	0	0
Aktiva celkem	875 801	461	876 262

Zdroj: vlastní zpracování

Nejvýznamnější úpravou, která vedla k navýšení aktiv, bylo zařazení drobného hmotného majetku, který společnost plánuje využívat déle než jeden rok, do aktiv společnosti, přičemž ve výkazech sestavených dle české legislativy byl tento majetek vykazován ve výkazu zisku a ztráty ve Spotřebě materiálu.

Dále byl do majetku společnosti zařazen osobní automobil, který byl pořízen v roce 2011 formou finančního leasingu. Majetek pořízený na leasing není v české rozvaze zachycen, vede se pouze v podrozvahové evidenci a jeho zařazení podle principů IFRS pro SME vyžaduje významné úpravy v aktivech společnosti, ale také na straně závazků, vlastního kapitálu a nákladů ve formě odpisů ve výkazu o komplexním výsledku.

Naopak ke snížení aktiv vedlo odúčtování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje, které společnost aktivovala do majetku. Tato aktivace není v souladu s požadavky IFRS pro SME, podle něž jsou náklady na výzkum a vývoj vykázány v období, ve kterém se uskuteční a zpětná aktivace takto jednou vykázaných nákladů není přípustná.

K poklesu aktiv došlo také v důsledku zařazení náhradních dílů s dobou použitelnosti delší než jeden rok do majetku podniku. Tyto náhradní díly společnost podle ČÚS vykazuje v zásobách, nicméně pro účely IFRS bylo nutné provést zařazení do dlouhodobého majetku a v netto hodnotě snížené o odpisy.

4.2. Výkaz o finanční pozici – Závazky a vlastní kapitál

Ke změnám na straně pasiv ovlivňujících celkovou bilanční sumu došlo především v oblasti závazků. Významně byl ovlivněn také vlastní kapitál ve struktuře položky Nerozdělené zisky, ve které se projeví veškeré úpravy výkazu o komplexním výsledku a dále úpravy týkající se minulých let. Tyto úpravy však v sumě působí proti sobě, a proto nemají na celkovou bilanci významnější vliv.

Tab. 4.2.: Výkaz o finanční pozici společnosti ABC s.r.o. – Závazky a vlastní kapitál

Výkaz o finanční pozici 31.12.2012	IFRS pro SME (dle převodového můstku)	Manuální úpravy celkem	IFRS pro SME (finální balance)
ZÁVAZKY A VLASTNÍ KAPITÁL	Částka (tis. Kč)	Částka (tis. Kč)	Částka (tis. Kč)
Krátkodobé závazky	278 353	-390	277 963
Obchodní a jiné závazky	272 514	285	272 799
Rezervy krátkodobé	5 839	-675	5 164
Dlouhodobé závazky	331 301	916	332 217
Dlouhodobé obchodní a jiné závazky	330 503	81	330 584
Odložený daňový závazek	798	835	1 633
Závazky celkem	609 654	526	610 180
Vlastní kapitál	266 147	-65	266 082
Základní kapitál	61 238	0	61 238
Nerozdělené zisky	204 909	-65	204 844
Závazky a vlastní kapitál celkem	875 801	461	876 262

Zdroj: vlastní zpracování

Oproti českým účetní principům neumožňuje IFRS pro SME akceptovat rezervu na opravy hmotného majetku. Pro zohlednění opotřebení majetku mají společnosti možnost využít komponentní odepisování a zohledňovat tak klesající životnost průběžně v nákladech. Tato rezerva musela být ve výkazech podle IFRS zrušena, což způsobilo pokles pasiv.

Společnost však musela vykázat vyšší závazek z titulu odložené daně. Nárůst odložené daně vyplynul především ze zařazení majetku, který není dle ČÚS vykazován a tudíž daňově odepisován. Jeho daňová zůstatková hodnota je tedy nulová, ale je navýšena zůstatková cena účetní, z čehož vzniká přechodný rozdíl, který musí být zohledněn v odložené dani. Jedná se především o drobný hmotný majetek, náhradní díly a majetek pořízený formou finančního pronájmu.

4.3. Výkaz o komplexním výsledku

Zisk před zdaněním společnosti ABC s.r.o. se po zohlednění úprav IFRS pro SME navýšil o 121 tis. Kč, nicméně zisk po zdanění klesl o 714 tis. Kč a to vlivem zvýšení závazku

z titulu odložené daně, který bylo nutno zúčtovat oproti položce Daně ze zisku ve výkazu o komplexním výsledku.

Tab. 4.3.: Výkaz o komplexním výsledku společnosti ABC s.r.o.

Výkaz o komplexním výsledku 31.12.2012	IFRS pro SME (dle převodového můstku)	Manuální úpravy celkem	IFRS pro SME (finální balance)
	Částka (tis. Kč)	Částka (tis. Kč)	Částka (tis. Kč)
Výnosy	1 349 484	0	1 349 484
Ostatní výnosy	18 675	0	18 675
Výkonová spotřeba	1 069 320	-891	1 068 429
Mzdy a zaměstnanecké požitky	174 981	0	174 981
Odpisy hmotných a nehmotných aktiv	28 750	920	29 670
Ostatní náklady	10 977	-150	10 827
Finanční výnosy	1 205	0	1 205
Finanční náklady	17 550	0	17 550
Výnosy celkem	1 369 364	0	1 369 364
Náklady celkem	1 301 578	-121	1 301 457
Zisk před zdaněním	67 786	121	67 907
Daně ze zisku	15 026	835	15 861
Zisk za období	52 760	-714	52 046
Nerozdělené zisky na počátku období	262 149	0	262 149
Dividendy	110 000	0	110 000
Nerozdělené zisky na konci roku	204 909	-65	204 844

Zdroj:vlastní zpracování

Ke zvýšení zisku společnosti ABC s.r.o. přispělo především odúčtování drobného hmotného majetku ze spotřeby a jeho zařazení do aktiv společnosti. Dále musela být odúčtována rezerva na opravy hmotného majetku a související náklady na tvorbu rezervy.

Na druhé straně však musely být doúčtovány náklady na výzkum a vývoj, které má v českém výkaznictví společnost aktivovány v majetku a společnosti také vzrostly odpisové náklady v souvislosti se zařazením majetku do aktiv, který není jako majetek vykázán dle ČÚS.

4.4. Závěry k výkaznictví malých a středních podniků dle IFRS pro SME

Na základě provedené transformace finančních výkazů sestavených podle české účetní legislativy do výkazů dle IFRS pro SME je patné, že bilanční suma a výsledek hospodaření vykázané podniky podle těchto systémů se může značně odlišovat. Míra této odlišnosti bude dána především **strukturou majetku** společnosti a **způsobu jeho financování**.

Pokud podnik volí jako významnou formu financování svých majetkových potřeb **finanční pronájem**, rozdíl českých výkazů a výkazů IFRS pro SME bude narůstat. Pojetí finančního leasingu je v těchto systémech diametrálně odlišný, a zatímco česká účetní úprava přísně respektuje hledisko vlastnictví předmětu leasingu, IFRS pro SME spíše zohledňuje podstatu této transakce a to v tomto případě skutečnost, že prospěch i rizika spojená s předmětem leasingu nese nájemce, není tudíž správné, aby jej účetně vykazoval v majetku pronajímatel. Česká účetní úprava leasingu navíc může značně zkreslovat obraz o finanční situaci podniku pro uživatele finančních výkazů, jelikož u podniků, které ve významné míře využívají leasingového financování, jsou majetek, ale především závazky, značně podhodnoceny.

Další rozdíly vyplývají především z odlišně definovaného cíle jednotlivých účetních systémů. Lze shrnout, že cílem výkaznictví podle IFRS pro SME je především poskytnutí co nejpresnějších informací **pro uživatele** účetních výkazů a proto ve výsledku výkazy dle IFRS pro SME přinášejí věrnější obraz o situaci podniku.

K věrnějšímu zachycení účetních skutečností přispívá důsledné dodržování principů IFRS pro SME. Jedná se například o důkladnější dělení rozvahových položek na **krátkodobé a dlouhodobé** a to nejen u závazků, jak je tomu v českém účetnictví, ale také majetku například u náhradních dílů, drobného hmotného majetku a ostatních položek, u nichž je zřejmé, že z nich společnosti poplynou užitky po dobu delší než jeden rok.

IFRS pro SME dále obecně upřednostňuje vykazování položek podle jejich **podstaty** a to bez ohledu na právní hledisko, zatímco česká úprava účetnictví je zastáncem přísného dodržování legislativní podstaty transakce, jako je přechod rizika a vlastnictví.

Výkaz o finanční situaci a výkaz o komplexním výsledku sestavené dle standardu IFRS pro SME jsou značně **stručnější** než rozvaha a výsledovka sestavené dle ČÚS. Mnoho položek je zde agregováno pouze do součtového řádku a tyto výkazy neposkytují tak detailní rozdělení jednotlivých vykazovaných položek jako česká rozvaha a výkaz zisku a ztráty. Veškeré dodatečné informace však uživatel nalezne v příloze, která je součástí finančních výkazů a v IFRS pro SME je informačně obsáhlejší než požadují české standardy. Zároveň není uživatel při pohledu na finanční údaje zahlcen množstvím informací a výkazy jsou tak pro něj přehlednější.

Významnou překážkou v implementaci IFRS pro SME do malých a středních podniků v ČR však představuje daňové hledisko, tedy konkrétněji **výpočet daní z příjmů**. Podle české legislativy musí být daně z příjmů vypočteny na základě výkazů sestavených podle ČÚS a pro firmy, které by vedly účetnictví dle IFRS pro SME by tento požadavek ve své podstatě vedl k vedení dvojího účetnictví, což v mnoha ohledech představuje pro firmu nepřiměřené náklady.

5. Závěr

Malé a střední podniky jsou významným prvkem současného ekonomického prostředí. S rozšiřující se propojeností celosvětové ekonomiky vzrůstá tlak na ekonomické subjekty, aby prezentovaly své finanční výsledky v mezinárodně uznávaném formátu.

V této diplomové práci byl představen Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS pro SME), který poskytuje podnikům splňujícím daná kritéria, zjednodušený alternativní rámec k aplikaci IFRS standardů. V IFRS pro SME jsou zachovány principy plných IFRS, nicméně je tento standard koncipován stručněji a srozumitelněji a jeho cílem je přispět k rozšíření harmonizace účetnictví v rámci EU.

V rámci praktické aplikace transformace výkazů sestavených podle české účetní legislativy do výkazů dle IFRS pro SME byly využity účetní výkazy modelové společnosti ABC s.r.o. Tyto výkazy obsahovaly nejběžnější položky finančních výkazů českých podniků. Výsledek této transformace a její dopad na finanční výsledek dané společnosti byl dále zhodnocen a analyzován.

Finanční výsledek účetní jednotky bude zvolenou metodologií sestavování výkazů značně ovlivněn, přičemž míra této odlišnosti závisí na struktuře majetku a způsobu jeho financování. Představuje-li významný zdroj externího financování finanční leasing, vzájemná difference výkazů sestavených dle české účetní legislativy a IFRS pro SME bude narůstat, jelikož pojetí finančního pronájmu je v obou systémech značně odlišný.

Nejvýznamnější překážkou pro české podniky v aplikaci IFRS pro SME představuje zákonná povinnost sestavovat daňové přiznání na základě údajů české účetní závěrky. Avšak vzhledem k narůstajícímu tlaku globálních trhů na standardizaci účetních informací lze předpokládat, že také tato legislativní překážka bude v rámci harmonizačních snah v daňové oblasti v EU brzy odstraněna a české podniky, které již nyní implementují principy IFRS do svého účetnictví, získají v budoucnu nespornou konkurenční výhodu oproti ostatním, méně připraveným podnikům.

Seznam literatury:

Knižní tituly:

BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS - Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vyd. Praha: ASPI, a.s., 2008. 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9.

BPP LEARNING MEDIA. *Financial Accounting (ACCA Paper F3 study text)*. 3rd edition. London: BPP Learning Media Ltd., 2009. 445 p. ISBN 978-0-7517-6364-5.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. vyd. Brno: Computer Press, 2008. 327 s. ISBN 978-80-251-1950-1.

HINKE, Jana. *Účetní systém IAS/IFRS*. 1. vyd. Praha: Kenberg Publishing, 2007. 190 s. ISBN 978-80-903962-2-7.

HINKE, Jana. *Účetnictví podle IAS/IFRS*. 1. vyd. Praha: Kenberg Publishing, 2007. 176 s. ISBN 978-80-903962-1-0.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *The International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)*. 1. vyd. London: International Accounting Standards Board, 2009. 230 s. ISBN 978-1-907026-17-1.

JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. 432 s. ISBN 978-80-247-3427-9.

KOVANICOVÁ, Dana. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. 1. vyd. Praha: Bova Polygon, 2004. 304 s. ISBN 80-7273-095-9.

NERUDOVÁ, Danuše a kolektiv. *Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 272 s. ISBN 978-80-7357-500-7.

PASEKOVÁ, Marie. *Implementace IFRS do malých a středních podniků*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 184 s. ISBN 978-80-7357-866-4.

PASEKOVÁ, Marie. *Účetní výkazy v praxi*. 1. vyd. Praha: Kernberg Publishing, 2007. 210 s. ISBN 978-80-903962-6-5.

Internetové zdroje:

DELOITTE. *IFRS do kapsy 2010* [online]. 2010 [cit. 2012-06-05]. Dostupné z WWW: http://www.3kont.cz/files/ifrs_do_kapsy_2010.pdf

DELOITTE. *Účetní zpravodaj* [online]. 2009 [cit. 2012-09-05]. Dostupné z WWW: <http://www.deloitte.com/cz/bulletiny/ucetni-zpravodaj/0909>

ERNEST & YOUNG. *Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a českou účetní legislativou* [online]. 2006 [cit. 2012-06-05]. Dostupné z WWW: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_CAL_Comparison_2006/\\$FILE/IFRS%20CAL%20Comparison%202006_CZ_FINAL.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_CAL_Comparison_2006/$FILE/IFRS%20CAL%20Comparison%202006_CZ_FINAL.pdf)

KOMORA AUDITORŮ ČR. *České znění IFRS (překlad EU)* [online]. 2010 [cit. 2012-06-05]. Dostupné z WWW: <http://www.kacr.cz/Article.asp?nDepartmentID=177&nArticleID=504&nLanguageID=1>

KOMORA AUDITORŮ ČR. *Metodická pomůcka pro audit společností připravujících účetní závěrku podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS)* [online]. 2008 [cit. 2012-06-05]. Dostupné z WWW: http://www.kacr.cz/Data/files/Metodika/Auditing/Metodick%C3%A9_pom%C5%AFcky/met_pomucka_ifrs.pdf

PWC. *IFRS a české účetní předpisy – podobnosti a rozdíly* [online]. 2009 [cit. 2012-06-05]. Dostupné z WWW: http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf

ŠTEKER, Karel a Kateřina STRUHAŘOVÁ. *Vykazování podle „IFRS for SMEs” ve společnosti XY, a.s. – případová studie. Journal of Competitiveness* [online]. 2009 [cit. 2013-03-31]. Dostupné z WWW: <http://www.cjournal.cz/files/50.pdf>

Zákony a vyhlášky:

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ze dne 12. prosince 1991 ve znění pozdějších předpisů. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_ucetni_reforma_v_oblasti_vf_pravpred_59967.html

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník. Dostupné z: <http://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?idBiblio=39560&nr=513~2F1991&rpp=15#local-content>

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/rezervy/>

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se upravují některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví. Dostupné z: <http://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?idBiblio=54043&nr=500~2F2002&rpp=15#local-content>

České účetní standardy pro podnikatele (standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.). Dostupné z: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/>

Seznam zkratk:

ČR	Česká republika
ČÚS	České účetní standardy
DDHM	Drobný dlouhodobý hmotný majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
EU	Evropská unie
HDP	Hrubý domácí produkt
IAS	International Accounting Standards; Mezinárodní účetní standardy
IASB	International Accounting Standards Board; Rada pro Mezinárodní účetní standardy
IASC	International Accounting Standards Committee; Výbor pro Mezinárodní účetní standardy
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee; Výbor pro interpretace Mezinárodního účetního výkaznictví
IFRS	International Financial Reporting Standards; Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
MSP	Malé a střední podniky
PPE	Property Plant and Equipment; Pozemky, budovy a zařízení
SIC	Standing Interpretations Committee; Stálý interpretační výbor
SME(s)	Small and Medium-sized Entities; Malé a střední podniky
US GAAP	Generally Accepted Accounting Principles (United States); Všeobecně uznávané účetní principy USA

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byl(a) seznámen(a) s tím, že na mou diplomovou (bakalářskou) práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou (bakalářskou) práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová (bakalářská) práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové (bakalářské) práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové (bakalářské) práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou (bakalářskou) práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne

.....
jméno a příjmení studenta

Seznam příloh

Příloha č. 1	Struktura standardu IFRS pro SME
Příloha č. 2	Rozvaha a výkaz zisku a ztráty společnosti ABC s.r.o.
Příloha č. 3	Převodový můstek řádků českých výkazů do IFRS pro SME
Příloha č. 4	Transformované výkazy společnosti ABC s.r.o. na základě převodového můstku
Příloha č. 5	Výpočet leasingu osobního automobilu společnosti ABC s.r.o.
Příloha č. 6	Výkaz o finanční situaci a výkaz o komplexním výsledku společnosti ABC s.r.o.